

Der genossenschaftliche Erfolg als Maßstab für die Prüfung der Geschäftsführung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaften
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Gernot Moegelin
aus Waltershausen

Berlin 1972

Der genossenschaftliche Erfolg als Maßstab für die Prüfung der Geschäftsführung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Grades eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaften
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Gernot Moegelin
aus Waltershausen

Berlin 1972



Vorsitzender	:	Prof. Dr. Friedrich W. Selchert
des Fachbereichsrats	:	Prof. Dr. Friedrich W. Selchert
Referent	:	Prof. Dr. Friedrich W. Selchert
Korreferent	:	Prof. Dr. Karl Ch. Behrens
Tag der mündlichen Prüfung	:	20. Dezember 1972

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

EINLEITUNG

PROBLEMSTELLUNG UND GANG DER UNTERSUCHUNG	7
---	---

ERSTER TEIL

DIE PRÜFUNG DER GESCHÄFTSFÜHRUNG VON PRIMÄRGENOSSENSCHAFTEN	13
A. Die Primärgenossenschaft als Untersuchungsgegenstand	13
B. Die Prüfung nach § 53 GenG	23
I Begriff der Prüfung und Prüfungsprozeß	23
II Gründe für die Prüfung nach § 53 GenG	36
III Objekte der Prüfung nach § 53 GenG	40
C. Die Geschäftsführung als Prüfungsobjekt	44
I Begriff der Geschäftsführung	44
II Geschäftsführung als Institution	46
III Geschäftsführung als Funktion	49
D. Maßstäbe für die Geschäftsführungsprüfung	57
I Arten von Prüfungsmaßstäben	57
a) Unterscheidungskriterien	57
b) Unterscheidung der Prüfungsmaßstäbe nach ihren Quellen	58
c) Unterscheidung der Prüfungsmaßstäbe nach ihrer Isomorphie mit den Istobjekten	61
II Verbindlichkeit der Prüfungsmaßstäbe	63
III Mögliche Maßstäbe für die Geschäftsführungsprüfung	65

ZWEITER TEIL

DER GENOSSENSCHAFTLICHE ERFOLG UND SEINE URSACHEN	72
A. Der genossenschaftliche Erfolg als Ausmaß der Zielerreichung	72
I Ziele der Primärgenossenschaft	72
a) Zielbegriff und Zielkategorien	72
b) Förderung der Mitglieder als Haupt- und Oberziel der Primärgenossenschaft	79
c) Sicherung der Primärgenossenschaft als Nebenziel	81
d) Förderungsarten als Teilziele	83
e) Zielsystem der Genossenschaft	88

	Seite
II Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges	97
a) Erfüllung des Hauptziels	97
1. Ökonomische Vorteile des Kooperativweges	97
1.1 Unmittelbare Förderung	97
1.2 Mittelbare Förderung	102
2. Ökonomische Nachteile des Kooperativweges	107
3. Förderungseffizienz als positiver Saldo der Kooperationsvorteile und -nachteile	109
b) Erfüllung des Nebenziels	110
III Ausmaß der Ziele und der Zielerreichung	112
a) Perioden- und Aktionsziele	112
b) Ausmaß der Erreichung des Periodenziels	115
B. Die Ursachen des genossenschaftlichen Erfolges	116
I Ziel und Vorgehensweise der Ursachenanalyse	116
II Komponenten des genossenschaftlichen Erfolges und ihre Bestimmungsfaktoren	117
a) Erfolgskomponenten	117
b) Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten	120
1. Bestimmungsfaktoren der Komponenten der Förderungseffizienz (E_1)	120
1.1 Bestimmungsfaktoren der Umsatzmenge (M)	120
1.2 Bestimmungsfaktoren der Preise (PG, PE)	122
1.3 Bestimmungsfaktoren des Gewinns	124
1.3.1 Bestimmungsfaktoren der Kosten	124
1.3.2 Bestimmungsfaktoren des Ertrages	127
1.4 Bestimmungsfaktoren von $\frac{1}{x}$ und p	128
1.5 Bestimmungsfaktoren des genossenschaftlichen Kapitals (MK, GK)	128
2. Bestimmungsfaktoren der Komponenten der Existenzsicherung	129
c) Systematisierung der Bestimmungsfaktoren, Gewichtung ihres Einflusses und Darstellung des Zusammenhanges mit den Erfolgskomponenten	130
III Einflüsse auf die Erfolgskomponenten und ihre Bestimmungsfaktoren	134
a) Einflußquellen	134
b) Veränderung der Mitgliederverhältnisse	135
c) Veränderung der Wettbewerbsverhältnisse	135

	Seite
d) Veränderung der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse	137
1. Einflüsse auf den Einsatzwert der Leistungsfaktoren	138
2. Einflüsse auf die Leistungsfaktoren	142
3. Einflüsse auf das Leistungsvermögen sowie seine Auslastung	146
4. Einflüsse auf das Leistungsprogramm sowie die Leistungsmengen und -qualitäten	147
5. Einflüsse auf den Leistungserstellungsprozeß	148
6. Einflüsse auf den Absatzpreis	149
e) Veränderung der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse	150
f) Veränderung der Rechtsverhältnisse	152
g) Darstellung des Zusammenhanges zwischen den Einflußquellen und den Bestimmungsfaktoren	153
IV Einfluß der Geschäftsführung auf den genossenschaftlichen Erfolg	156
a) Wirkungen auf die Art des genossenschaftlichen Erfolges	157
b) Wirkungen auf das Ausmaß des genossenschaftlichen Erfolges	160
c) Beschränkungen der Wirkungen durch zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes	163
V Zusammenfassende Beurteilung des genossenschaftlichen Erfolges als Ausdruck der Geschäftsführung	165

DRITTER TEIL

DER PRÜFUNGSPROZESS BEI ANWENDUNG DES GENOSSENSCHAFTLICHEN ERFOLGES ALS PRÜFUNGSMASSSTAB

A. Der Prozeß der Geschäftsführungsprüfung	167
B. Die Feststellung des genossenschaftlichen Erfolges als Istersatzobjekt	170
I Abbildung des genossenschaftlichen Erfolges	170
II Meßbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges	172
a) Grundsätzliche Problematik	172
b) Meßbarkeit der Förderungseffizienz	175
1. Ermittlung der unmittelbaren Förderung	175
2. Ermittlung der mittelbaren Förderung	177
3. Ermittlung der Kooperationsnachteile	182

	Seite
4. Beispiel einer Messung der Förderungs- effizienz	183
c) Meßbarkeit der Existenzsicherung	189
d) Periodisierung des genossenschaftlichen Erfolges	192
III Voraussetzungen zur Ermittlung des genossen- schaftlichen Erfolges	194
a) Generelle Voraussetzungen	194
b) Gestaltung des Rechnungswesens der Genossenschaft	196
1. Anforderungen an die Datenerfassung	196
2. Anforderungen an die Erfolgsrechnung	197
IV Praktische Feststellbarkeit des genossenschaft- lichen Erfolges durch den Geschäftsführungsprüfer	198
C. Die Feststellung genossenschaftlicher Erfolgsgrößen als Ersatzsollobjekte	199
I Konstruktion des Ersatzsollobjektes	199
II Planerfolge als Sollgrößen	202
III Realisierte Erfolge und aus ihnen ermittelte Durchschnittserfolge als Sollgrößen	204
D. Die Urteilsbildung bei Anwendung des genossenschaft- lichen Erfolges als Prüfungsmaßstab	207
I Feststellung und Messung von Soll/Istabweichungen	207
II Beurteilung der Abweichungen zwischen Soll- und Isterfolgen	208
III Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung und seine Aussagefähigkeit	210
E. Zusammenfassung der sich im Prüfungsprozeß ergebenden Probleme und abschließende Beurteilung des genossen- schaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab	219
Literaturverzeichnis	223
Abkürzungsverzeichnis	232
Verzeichnis der Symbole	234
Lebenslauf	236

E I N L E I T U N G

PROBLEMSTELLUNG UND GANG DER UNTERSUCHUNG

Im Rahmen der externen genossenschaftlichen Pflichtprüfung durch den zuständigen Prüfungsverband ist nach § 53 Abs. 1 GenG u.a. die Geschäftsführung der Genossenschaft zu prüfen. Zu jeder Prüfung als spezieller Vergleichshandlung werden Normen benötigt, aus denen solche Prüfungsmaßstäbe (Sollobjekte) abzuleiten sind, anhand derer die Prüfungsobjekte (Istobjekte) beurteilt werden können. ¹⁾

Soweit die Prüfungsvorschriften des GenG für die Beurteilung der Geschäftsführung keine Normen eindeutig vorgeben ²⁾, müssen diese vom Geschäftsführungsprüfer (subjektiv) entwickelt werden. ³⁾

Auch wenn sich für Geschäftsführungsprüfungen noch keine speziellen, allgemein anerkannten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze entwickelt haben ⁴⁾, darf die (subjektive) Normenauswahl nicht willkürlich erfolgen. Der Geschäftsführungsprüfer muß vielmehr nach pflichtgemäßem Ermessen aus dem Ziel der Prüfung solche Normen entwickeln ⁵⁾, aus denen er den Prüfungsobjekten vergleichbare Sollobjekte ableiten kann.

-
- 1) Vgl. dazu die Ausführungen zum Prüfungsbegriff und zu den Maßstäben für die Geschäftsführungsprüfung.
 - 2) Für einzelne Aufgaben der Geschäftsführung, z.B. die Rechenschaftslegung, sind Normen vorgegeben, nicht aber für die Beurteilung der Geschäftsführung als Ganzes.
 - 3) Nach Fettel können vorgegebene Normen als objektive, nicht vorgegebene, also vom Prüfer zu entwickelnde Normen, als subjektive Normen bezeichnet werden. Vgl. Fettel, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung. In: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 275.
 - 4) Ansätze für die Entwicklung derartiger Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze finden sich bei Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 80 ff.
 - 5) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin 1967, S. 31.

Zweck der genossenschaftlichen Pflichtprüfung ist nach § 53 Abs. 1 GenG die "Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung". In der Prüfungspraxis und der Literatur überwiegt jedoch die Auffassung, daß der Prüfungszweck durch § 53 Abs. 1 GenG nicht ausreichend beschrieben wird, sondern die Prüfung letztlich zur Erreichung der genossenschaftlichen Zielsetzung beitragen soll.¹⁾

Wenn die Prüfung ein Urteil über die Geschäftsführung als Ganzes und nicht nur hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit erbringen soll²⁾, so sind die Prüfungsmaßstäbe aus der genossenschaftlichen Zielsetzung abzuleiten. Da der Zweck der Geschäftsführung in einer bestmöglichen Realisierung der betrieblichen Ziele besteht, bietet sich als möglicher Beurteilungsmaßstab das Ausmaß der Zielerreichung (Unternehmungserfolg)³⁾ an.⁴⁾

Die vorliegende Arbeit setzt sich nun mit der Frage auseinander, ob und wie weit der (ökonomische) Erfolg von Primärgenossenschaften ein geeigneter Maßstab für die Beurteilung ihrer Geschäftsführung im Rahmen der Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG ist. Sie umfaßt damit eine Reihe von Teilproblemen, die sich durch folgende Fragestellungen umreißen lassen:

- 1) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung. Tübingen 1962, S. 94; Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel genossenschaftlicher Prüfungen. In: ZgGenW, Bd. 18 (1968), S. 3; Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmen. In: BFuP, 22. Jg., Heft 2, S. 66 f.
- 2) Vgl. S. 41 ff.
- 3) Als Unternehmungserfolg der Genossenschaft wird hier das Ausmaß der Erreichung der ökonomischen Zielsetzungen verstanden (Erfüllung des Primärauftrages). Vgl. dazu S. 72 ff. dieser Ausführungen. Etwa vorhandene außerökonomische Ziele der Genossenschaft (Sekundärauftrag) und deren Realisierung werden nicht beachtet. Vgl. zu den außerökonomischen Zielen u.a.: Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 21., Vgl. dazu auch Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Wiesbaden 1967, S. 141.
- 4) Vgl. Kicherer, Hans-Peter: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, Berlin 1970, S. 72; Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S. 9

1. Wie läßt sich die Geschäftsführung als Gegenstand der Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG ökonomisch bestimmen, und welche Maßstäbe kommen für ihre Beurteilung überhaupt in Betracht?
2. Was ist unter dem Erfolg der Genossenschaft zu verstehen, wodurch entsteht er, und wie läßt er sich beeinflussen?
3. Wie läßt sich der Erfolg als Istobjekt im indirekten Prüfungsprozeß ermitteln, welche Sollerfolge lassen sich ihm gegenüberstellen, und welche Aussagefähigkeit hat ein aus dem Vergleich von Ist- und Sollerfolg ermitteltes Urteil für die Geschäftsführung?

Durch den Versuch einer Beantwortung vorstehender Fragen soll die Arbeit einen Beitrag zur Aufhellung der Probleme einer Geschäftsführungsprüfung bei Genossenschaften leisten. ¹⁾ Eines der Hauptprobleme dieser Prüfung besteht in der Ableitung geeigneter Prüfungsmaßstäbe ²⁾, so daß Aussagen über den sich anbietenden Erfolgsmaßstab auch dann zum Fortschritt des Erkenntnisstandes bei-

-
- 1) Die Probleme der Geschäftsführungsprüfung dürften zu den aktuellen offenen Fragen des Prüfungswesens gehören. Vgl. die jüngere Literatur zu diesem Fragenkomplex wie z.B. Howard, Leslie R.: The Management Audit. In: Accountancy Okt. 1969, S. 772 ff. u. Nov. 1969, S. 835 ff.; Campfield, William L.: Trends in Auditing Management, Planes and Operations. In: The Journal of Accountancy, Jan. 1966, S. 38 ff; Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung. In: Wpg 1966, S. 586 ff.; Saage, Gustav: Die Überwachung der Geschäftsführung. In: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Wilhelm Hasenack, Herne, Berlin 1966, S. 289 - 300; Maniatis, George C.: Valutazione critica dell 'efficienza nella direzione delle imprese pubbliche. In: Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali, Dez. 1966, Nr. 12, S. 1101 ff.
 - 2) Schmidt, Ferdinand: Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. In: Zweiter Vortragszyklus für gehobene Kräfte aus dem Prüfungsverband. Hrg.: Deutscher Raiffeisenverband e.V. Bonn 1960, S. 18 f. Kicherer, Hans-Peter: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970, S. 70; Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 53; Potthoff, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung. In: Zfhf 1961, S. 563.

tragen, wenn sie die Bedingtheit oder im Grenzfall die Unanwendbarkeit dieses Maßstabes ergeben sollten.

Um zu möglichst allgemeingültigen Aussagen über den genossenschaftlichen Erfolg als Maßstab bei der Geschäftsführungsprüfung zu gelangen, wird von der realen Vielfalt der Genossenschaften abstrahiert und von der Genossenschaft als einem allgemeinen Unternehmungstyp "sui generis" ausgegangen. Soweit sinnvoll, soll jedoch zwischen Beschaffungs- und Verwertungsgenossenschaften unterschieden werden. ¹⁾

Die Arbeit setzt sich zunächst mit der Primärgenossenschaft als Untersuchungsgegenstand auseinander. Die zur Grundlegung notwendige (allgemeine) Analyse der Prüfung sowie eine kurze Erörterung der Gründe einer Prüfung nach § 53 GenG und ihrer Objekte folgt, ehe das hier interessierende Prüfungsobjekt - die Geschäftsführung der Genossenschaft - durch ökonomische Merkmale als spezielles wirtschaftliches Handeln gekennzeichnet wird. Auf den Erkenntnissen über den Prüfungsprozeß und der Kennzeichnung des Prüfungsobjektes beruht die anschließende Diskussion möglicher Maßstäbe der Geschäftsführungsprüfung. Sie stellt den genossenschaftlichen Erfolg als einen der ableitbaren Prüfungsmaßstäbe heraus und schließt damit den Fragenkomplex des ersten Teiles der Untersuchung ab.

Im zweiten Teil gilt es, die Ursachen des genossenschaftlichen Erfolges und seine Beeinflußbarkeit zu untersuchen. Dazu muß er zunächst inhaltlich näher bestimmt werden. Da er als Ausmaß der

1) Zur Unterscheidung vgl. Henzler, Reinhold: die Genossenschaft - eine fördernde Betriebswirtschaft. Essen 1957, S. 30 ff. Diese Unterscheidung führt zu zwei Denkmodellen der Genossenschaft. In der Realität gibt es neben reinen Beschaffungs- oder Verwertungsgenossenschaften eine Vielzahl von Mischformen, wobei entweder die Beschaffung von Leistungen für die Mitglieder oder die Verwertung der Mitgliederleistungen dominiert; wird beides in etwa gleichwertig betrieben (z.B. Kreditgenossenschaften), so liegen Beschaffungs- und Verwertungsgenossenschaften vor.

Zielerreichung ein aus den (ökonomischen) Zielen der Genossenschaft abzuleitender Prüfungsmaßstab ist, sind diese zunächst darzustellen, bevor sich der genossenschaftliche Erfolg als Grad der Erreichung einzelner Ziele kennzeichnen läßt und damit verschiedene Erfolgsarten unterschieden werden können. Diese Erfolgsarten werden in ihre Komponenten zerlegt und diese dann auf ihre Bestimmungsfaktoren hin untersucht. Weiterhin wird nach Einflußquellen für diese Bestimmungsfaktoren gesucht, damit die Geschäftsführung als eine der möglichen Einflußquellen herausgestellt werden kann. Schließlich wird die Beeinflußbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges durch die unterschiedlichen Einflußquellen erörtert, um dadurch Erkenntnisse über die Bedeutung des Geschäftsführungseinflusses auf den Erfolg zu gewinnen.

Die Überlegungen zum Inhalt des genossenschaftlichen Erfolges, seinen Ursachen und zu seinem Zusammenhang mit der Geschäftsführung führen zu Erkenntnissen, die zur Beurteilung seiner Eignung als Prüfungsmaßstab ausschlaggebend sind. Der letzte Teil der Arbeit versucht, unter Berücksichtigung der gewonnenen Einsichten, Aussagen über den Einsatz des Erfolgsmaßstabes im Prüfungsprozeß zu machen. Nach einer Kennzeichnung der Geschäftsführungsprüfung als einen indirekten Prüfungsprozeß wird hier auf die spezifische Stellung der Ist- und Sollobjekte als Ersatzsachverhalte eingegangen. Soweit der genossenschaftliche Erfolg durch die Geschäftsführung bedingt ist, könnte er diese abbilden. Da er als indirekter Prüfungsmaßstab nur soweit verwendbar ist, wie er als Ausmaß der genossenschaftlichen Zielerreichung in Geldeinheiten abbildbar und feststellbar ist, wird die Istermittlung zu einer Erfolgsmessung, deren Probleme zu erörtern sind. Das tatsächliche feststellbare Ausmaß der Zielerreichung wird zum Istobjekt, dem ein Sollerfolg als (isomorpher) Prüfungsmaßstab gegenüberzustellen ist. Aus diesem Grunde ist hier auch der Problematik von Sollerfolgen und deren Ermittlung nachzugehen. Abgeschlossen wird dieser letzte Untersuchungsteil durch eine Analyse der Urteilsbildung mit Hilfe des Erfolgsmaßstabes. Hierbei wird auf

die Schwierigkeiten bei der Fehlerfeststellung und -bewertung bei der Ableitung eines Gesamturteils über die Geschäftsführung und insbesondere auf die Aussagefähigkeit eines derartigen Urteils eingegangen, weil letztlich nur sie Gradmesser der Eignung des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab ist.

ERSTER TEIL

DIE PRÜFUNG DER GESCHÄFTSFÜHRUNG VON PRIMÄRGENOSSENSCHAFTEN

A. Die Primärgenossenschaft als Untersuchungsgegenstand

Nach § 53 Abs. 1 GenG sind "zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung ... die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung der Genossenschaft (Sperrung vom Verfasser) mindestens in jedem zweiten Jahr zu prüfen."

Da in der vorliegenden Arbeit Aussagen über die Verwendung eines bestimmten Maßstabes im Rahmen dieser Geschäftsführungsprüfung zu treffen sind, deren Durchführung gesetzlich zwingend nur für Unternehmen in der Rechtsform der eGmbH oder eGmuH vorgeschrieben ist, scheint die Legaldefinition der Genossenschaft durch § 1 Abs. 1 GenG eine brauchbare und ausreichende Bestimmung des Genossenschaftsbegriffs zu sein.

Danach ist eine Genossenschaft durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

1. Sie ist eine Gesellschaft mit nicht geschlossener Mitglieder- (Gesellschafter-) Zahl.
2. Ihr Ziel ist die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Auch wenn der Inhalt dieses gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs erst im Zusammenhang mit den Einzelregelungen des GenG vollständig umrissen wird ¹⁾, ist zweierlei erkennbar:

Die vom Gesetzgeber genannten Merkmale sind konstitutiv, d.h. werden sie nicht erfüllt, so liegt rechtlich und - wie noch zu zeigen ist - auch ökonomisch keine Genossenschaft vor. Andererseits sind diese Merkmale für eine ökonomische Betrachtung nicht ausreichend, da teilweise erst die wirtschaftlichen Auswirkungen der gesetzlichen Normierung den Untersuchungsgegenstand "Genossenschaft" als Betriebswirtschaft "sui generis" umreißen.

Hier sollen nun hauptsächlich wirtschaftliche Merkmale zur Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes herangezogen werden, die die Genossenschaft in Abgrenzung zu anderen Unternehmungstypen, insbesondere zu dem im marktwirtschaftlichen System vorherrschenden Typ der erwerbswirtschaftlichen Unternehmung ²⁾, beschreiben.

Wie jede abgeleitete Betriebswirtschaft ist die Genossenschaft ein komplexes System, das Leistungen für andere Systeme (abgeleitete oder ursprüngliche Betriebe) erstellt und dadurch ein bestimmtes ökonomisches Ziel erreichen soll. ³⁾

Hinsichtlich der Elemente, die ein derartiges zielorientiertes System bestimmen, werden aufbauend auf einer ökonomischen Inter-

-
- 1) Vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft. Karlsruhe 1956, S. 49.
 - 2) Vgl. zum Begriff des erwerbswirtschaftlichen Prinzips als Determinante des Betriebstyps; Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band. Die Produktion. 11. Aufl., S. 452 ff.
 - 3) Vgl. Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, Bern 1968, S. 114 f., S. 153 ff.; Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1971, S. 8. Zur Frage der Anwendbarkeit der Systemtheorie auf die Genossenschaft vgl. Matejko, Aleksander: Die Genossenschaft als soziales System, in: ZfG, Band 21 (1971), S. 1 ff. sowie Fürstenberg, Friedrich: Der Erkenntniswert einer soziologischen "Systemtheorie" der Genossenschaft. Kritische Anmerkung zu einer Studie von Aleksander Matejko, in: ZfG, Band 21 (1971), S. 21 ff.

pretation der Legaldefinition, folgende für die Genossenschaft als konstituierend angesehen und analysiert:

1. Träger der Betriebswirtschaft
2. Zielinhalt(e)
3. Art der Zielerreichung
4. Willenszentren und Art der Willensbildung.

Die Träger der Genossenschaft sind selbst entweder Träger ursprünglicher oder abgeleiteter Wirtschaften oder auch andere abgeleitete Betriebswirtschaften.¹⁾ Wenn auch prinzipiell alle derartigen Personen Mitglieder einer Genossenschaft sein können, sind es tatsächlich vorwiegend natürliche Personen bestimmter Personengruppen, die eine Genossenschaft bilden.²⁾ Je nach der Branche, in der die Genossenschaft tätig ist, handelt es sich hauptsächlich um Träger von Arbeitnehmerhaushalten, mittelständischen Unternehmen aus Handwerk, Industrie und Handel sowie landwirtschaftlichen Betrieben.³⁾

Für diese Einzelwirtschaften ist kennzeichnend, daß sie im Prozeß der Konzentration von Marktmacht auf Grund ihrer Marktstellung, ihrer Betriebsgröße oder Betriebsstruktur ihre Bedürfnisse nicht zufriedenstellend befriedigen können (Haushalte), bzw. sich ihre Wettbewerbsposition ständig verschlechtert, so daß sie - langfristig gesehen - am Markt ausscheiden müssen (Betriebe). Um einer solchen Entwicklung entgegenzuwirken, können sich die Träger von Haushalten oder abgeleiteten Betrieben zu einer Genossen-

-
- 1) Betriebe mit eigener Rechtspersönlichkeit, wie z.B. GmbH, AG oder solche, die sich im Außenverhältnis wie eine juristische Person behandeln lassen müssen, wie z.B. OHG und KG, können ebenfalls Mitglieder von Genossenschaften werden (§ 124 Abs. 1 HGB). Vgl. dazu auch Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaften, a.a.O., S. 133.
 - 2) Dieses gilt zumindest für die Einzelgenossenschaften.
 - 3) Vgl. dazu im einzelnen Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, Tübingen 1962, S. 13 ff.

schaft zusammenschließen (bzw. einer bestehenden beitreten) ¹⁾ und auf diese Funktionen übertragen ²⁾, deren Selbstausübungen ihnen nur mangelhaft möglich ist.

Die dadurch entstehenden Leistungsbeziehungen zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern sollen den Bedürfnissen der Mitglieder gemäß bei diesen zu einem ökonomischen Vorteil gegenüber dem Zustand ohne Funktionsübertragung führen. Diese Förderung ist der ökonomische Zielinhalt ³⁾ des Systems "Genossenschaft" und von den Mitgliedern aus gesehen gleichzeitig ihr Zweck. ⁴⁾

Unabhängig von den Zwecken, die ein als Genossenschaft bezeichnetes System für seine Umwelt erfüllt, muß es auf das Ziel "Förderung der Mitglieder" ⁵⁾ hin faktisch orientiert sein, wenn es im ökonomischen Sinn eine Genossenschaft sein soll. Gewinnen andere ökonomische Zielinhalte durch eine entsprechende Willensbildung oder ein entsprechendes Verhalten der Genossenschaft die Priorität, strebt also dieses System z.B. primär und langfristig nach Gewinn oder Umsatzausweitung, so ist es unbeschadet seiner Rechtsform nicht dem ökonomischen Genossenschaftsbegriff zuzuordnen. ⁶⁾

1) Als Selbsthilfeorganisation steht die Genossenschaft grundsätzlich allen Wirtschaftssubjekten mit ähnlichen Bedürfnissen wie die der bereits vorhandenen Mitglieder offen (= nicht geschlossene Mitgliederzahl).

2) Zur grundsätzlichen Problematik der Funktionsausgliederung bei abgeleiteten Betrieben vgl. z.B. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1971.

3) Daneben treten weitere ökonomische Ziele auf, die im Hinblick auf die Förderung Mittelcharakter besitzen. Vgl. dazu die Ausführungen über das genossenschaftliche Zielsystem, S.72 ff. Außerdem ist die Genossenschaft wie jedes soziale System auch durch nicht ökonomische Ziele geprägt.

4) Zum Unterschied zwischen Ziel und Zweck vgl. Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 114.

5) Zur inhaltlichen Konkretisierung dieses Ziels vgl. S.88 ff.

6) Andererseits können Betriebe in anderen Rechtsformen durchaus Genossenschaften im ökonomischen Sinn sein, sofern sie hinsichtlich ihres Zielinhaltes und der anderen Kennzeichen mit denen des ökonomischen Genossenschaftsbegriffs übereinstimmen.

Das gleiche gilt für die Art der Zielerreichung. Wenn die Förderung nicht mehr vorwiegend durch Leistungsbeziehungen mit den Mitgliedern erfolgt (Durchbrechung des Identitätsprinzips) ¹⁾, sondern wenn hauptsächlich durch gleiche Geschäfte mit Dritten (Nichtmitgliedergeschäfte ²⁾) Gewinne erzielt werden, deren Verteilung an die Mitglieder dann für diese zum erstrebten ökonomischen Vorteil führt, besteht kein ausreichender Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen mehr, der die Bezeichnung der Genossenschaft als Betriebswirtschaft "sui generis" rechtfertigt. ³⁾

Schließlich sind als weitere konstituierende Elemente die Struktur der Willenszentren und die Art der Willensbildung innerhalb der Genossenschaft zu nennen, weil davon die Orientierung auf das Förderungsziel abhängt. Geht man von den für Betriebe innerhalb marktwirtschaftlicher Wirtschaftsordnungen vorherrschenden Willenszentren aus, so lassen sich die Eigentümer, die Geschäftsführung und die Belegschaft unterscheiden. ⁴⁾ Die Genossenschaft ist

1) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Beteiligung der Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft, Diss. Berlin 1966, S.12.

2) Geschäfte mit Nichtmitgliedern, die von gleicher Art der Mitgliedergeschäfte sind und ohne besonderen Notstand abgeschlossen werden. Vgl. Henzler, Reinhold: Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs; Zulässigkeit des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäfts. In: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien. Hrsg. Bundesjustizministerium, Bd. 1, S. 74.

3) Damit muß allen in der Rechtsform der eGmbH tätigen Betrieben, deren Mitgliedergeschäft im Verhältnis zum Nichtmitgliedergeschäft verschwindend gering ist, die Bezeichnung als Genossenschaft im ökonomischen Sinn abgesprochen werden. Sonst wäre hinsichtlich dieses Merkmals auch die VW AG eine Genossenschaft, da ein geringer Teil des Umsatzes mit den Aktionären getätigt wird.

Für Paulick ist ein Über den Rahmen der Ergänzung hinausgehendes Nichtmitgliedergeschäft ein Grund zur Ausschließung aus dem Prüfungsverband und damit als Konsequenz ein Grund für die Auflösung der eingetragenen Genossenschaft. Vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O. S. 302.

4) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Band: Die Produktion, 12. Aufl., Berlin 1966, S. 470 ff.

gegenüber anderen Betrieben innerhalb der Wirtschaftsordnung der BRD hauptsächlich durch die Eigenart des Willenszentrums "Eigentümer" gekennzeichnet. ¹⁾ Die Einflußnahme der Mitglieder auf die Entscheidungen in der Genossenschaft vollzieht sich vorwiegend ²⁾ über die Gesellschaftsorgane "Generalversammlung" ³⁾ und "Aufsichtsrat".

In der Konstruktion der Generalversammlung als oberstem Willenszentrum der Genossenschaft und dem für ihre Entscheidungen gültigen "Eine Person - eine Stimme" Prinzip, tritt ein wesentliches Merkmal der Genossenschaft auf, die konsequent personalistische Struktur und die Möglichkeit, an der Geschäftsführung in stärkerem Maß teilzunehmen. ⁴⁾ Da die Beteiligung an der Geschäftsführung auch bei kapitalistisch strukturierten Gesellschaften in größerem Umfang möglich ist und bei zunehmender Größe der Genossenschaften von den Mitgliedern immer weniger wahrgenommen wird ⁵⁾, bleibt als entscheidendes Merkmal das nicht an die Kapitalbeteiligung gebundene gleiche Stimmrecht für alle Mitglieder.

Dieses absolut gleiche Stimmrecht resultiert aus der Mitgliedschaft, und als deren Folge entsteht erst die Pflicht zur Über-

-
- 1) Dieses gilt, wenn man davon absieht, daß die Vorstandsmitglieder selbst Mitglieder der Genossenschaft sein müssen (§ 24 Abs. 2 GenG). Dieses erscheint gerechtfertigt, da es sich i. d.R. heute um ein reines Formerfordernis handelt, denn Führungskräfte der Genossenschaft kommen selten aus dem Kreis der vorhandenen Mitglieder. Sie werden somit erst auf Grund ihrer Einstellung (Bestellung) als Vorstand Genosse.
 - 2) Daneben haben die Mitglieder auch nicht institutionalisierten Einfluß über die Leistungsbeziehungen, der von der relativen Bedeutung des Mitgliederumsatzes abhängt.
 - 3) Die Generalversammlung findet in der Form der Mitgliederversammlung, die aus allen Genossen besteht, oder in der Form der Vertreterversammlung statt. Die Vertreterversammlung setzt sich aus von allen Mitgliedern gewählten Personen zusammen, die selbst Genossen sein müssen. Ab eintausendfünfhundert Mitgliedern kann sie, ab dreitausend Mitgliedern muß sie gebildet werden (§§ 43, 43a GenG).
 - 4) Vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 239 f.; Willeitner, Siegfried: Die Annäherung der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft. Diss. München 1960, S. 148 ff.
 - 5) Vgl. Willeitner, Siegfried: a.a.O., S. 149.

nahme von Kapitalanteilen (Geschäftsanteilen) und zur Haftung.¹⁾ Dadurch sind alle Genossen in der Möglichkeit, auf die Willensbildung der Generalversammlung Einfluß zu nehmen, prinzipiell gleichgestellt.²⁾ Diese demokratische Struktur der Willensbildung innerhalb des Eigentümerkrees findet auch ihren Niederschlag im Aufsichtsrat, dem Überwachungsorgan der Mitglieder. Alle Aufsichtsratsmitglieder (mindestens drei) müssen natürliche Personen und Genossen³⁾ sein und werden von der Generalversammlung gewählt.⁴⁾

Die personalistisch-demokratische Struktur des Willenszentrums "Generalversammlung"⁵⁾ und dessen vergleichsweise große Bedeutung für die betriebliche Willensbildung werden durch eine Reihe von Einzelregelungen des GenG gesichert.

Insgesamt läßt sich die Genossenschaft als ein spezielles zielorientiertes (soziales) System durch folgende Merkmale kennzeichnen:

1. Ihre Träger (Mitglieder) können bestimmte Funktionen allein nicht zufriedenstellend ausüben.

-
- 1) Wird die Haftung für die Schulden der Genossenschaft im Konkursfall im voraus auf eine bestimmte Summe beschränkt, so liegt eine Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht (eGmbH) vor. Bezieht sie sich auf das gesamte Vermögen der Mitglieder, so handelt es sich um eine Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht (eGmbH). Vgl. § 2 GenG.
 - 2) Zur Ausübung des Stimmrechts vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 245 ff.
 - 3) Bei Genossenschaften mit mehr als fünfhundert Arbeitnehmern müssen nach dem Betriebsverfassungsgesetz ein Drittel der Aufsichtsratsmitglieder Arbeitnehmer sein, die jedoch nicht Genossen zu sein brauchen (§ 77 Abs. 3 BVG).
 - 4) Soweit auch hier - wie beim Vorstand - verstärkt die Wahl von noch nicht zum Kreis der Mitglieder gehörenden Personen praktiziert wird, die erst auf Grund der in Aussicht gestellten Wahl Mitglieder werden und in der Regel auch keine Leistungsbeziehungen zur Genossenschaft aufnehmen, beschränkt sich der Unterschied zu nichtgenossenschaftlichen Unternehmen (z.B. in der Form der AG) darauf, daß die Mitglieder in der Wahl zum Aufsichtsrat alle gleichberechtigt sind.
 - 5) Es erscheint nicht gerechtfertigt, vom "personalistischen Prinzip oder der demokratischen Struktur der Genossenschaft" zu reden, da sich diese(s) auf den Mitgliederkreis beschränkt und die anderen Personen des Systems "Genossenschaft" die Mitarbeiter, unberührt läßt.

2. Alle Personen mit ähnlichen Funktionsmängeln können prinzipiell die Mitgliedschaft erwerben.
3. Sie übt Funktionen für ihre Mitglieder aus, so daß Leistungsbeziehungen mit ihnen entstehen (Identitätsprinzip).
4. Das oberste ökonomische Ziel ist die Verschaffung ökonomischer Vorteile für die Mitglieder (Förderung).
5. Die Förderung entsteht primär durch die Leistungsbeziehung mit den Mitgliedern.
6. Die Generalversammlung ist rechtlich als oberstes Gesellschaftsorgan mit Möglichkeiten zur Geschäftsführung vorgesehen.
7. Die Willensbildung innerhalb der Generalversammlung vollzieht sich nach demokratischem Prinzip.

Die Genossenschaft läßt sich durch weitere Merkmale kennzeichnen. ¹⁾ Für den Zweck dieser Untersuchung reichen die genannten Merkmale jedoch aus.

Da der vorliegende ökonomische Genossenschaftsbegriff über den Inhalt der Legaldefinition hinausgeht, sind auch Genossenschaften einbezogen, die nicht in der Rechtsform der eGmbH (bzw. eGmUH) betrieben werden. Andererseits ist die Rechtsform der Genossen-

1) So führt Leffson z.B. die bei der eingetragenen Genossenschaft zwangsläufige Einordnung in einen Verbund als spezifisches ökonomisches Merkmal der Genossenschaft an. Es ist ihm zuzustimmen, daß die besondere Art der Verbundbildung sowie ihre Bedeutung für das Genossenschaftswesen in der BRD den relevanten Teil der realen heutigen Erscheinung "Genossenschaft" kennzeichnet. Da die Verbundbildung als solche aber ebenso Kennzeichen der nichtgenossenschaftlichen Wirtschaft ist, kann das unterscheidende Merkmal nur in der speziellen Art der Verbundbildung und ihrer Zielsetzung gesehen werden. Dieses ist aber ein sekundäres Merkmal, da Verbundbildung und Verbundziel sich immer an der Art und Zielsetzung der Verbundunternehmen orientieren. Vgl. Leffson, Ulrich: Genossenschaftliche Verbundbildung als Mittel zur Effizienzsteigerung der Mitgliederbetriebe, in: Genossenschaften und Genossenschaftsforschung, hrsg. von Gerhard Weisser, Göttingen 1968, S. 155 ff.

schaft allein noch nicht ausreichendes Kriterium für die Subsumierung der in ihr tätigen Unternehmen unter den ökonomischen Genossenschaftsbegriff.¹⁾

Aus dieser Diskrepanz ergibt sich für die vorliegende Arbeit eine Schwierigkeit, weil die Pflicht zur Prüfung der Geschäftsführung an die genossenschaftliche Rechtsform anknüpft. Dadurch werden einerseits Nichtgenossenschaften im ökonomischen Sinn auf Grund ihrer Rechtsform geprüft, andererseits besteht keine Prüfungspflicht für Genossenschaften, die sich anderer Rechtsformen bedienen.

Der Maßstab "ökonomischer Erfolg der Genossenschaft" als Grad der Zielerreichung ist von vornherein für die Beurteilung der Geschäftsführung von Unternehmen unzweckmäßig, die im ökonomischen Sinn keine Genossenschaften darstellen. Allerdings kann davon ausgegangen werden, daß Genossenschaften im Rechtssinn auch solche im ökonomischen Sinn sein sollten.²⁾ Insofern kann der Erfolg als Grad der Zielerreichung ein Kriterium für die Einhaltung dieses Postulats darstellen. Deshalb sind alle Genossenschaften im rechtlichen und ökonomischen Sinn Untersuchungsgegenstand der Arbeit.³⁾

1) Vgl. Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., Seite 212 f.; Paulick, Heinz: Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954, Seite 105; Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen, a.a.O., Seite 6; Rößle, Karl: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956, S. 46 f.; Henzler, Reinhold: Betriebswirtschaftliche Probleme des Genossenschaftswesens, Wiesbaden 1962, S. 31.

2) Paulick weist z.B. den Prüfungsverbänden die Aufgabe zu, "... darüber zu wachen, daß sich unter dem Deckmantel der eingetragenen Genossenschaft nicht rein erwerbswirtschaftliche Unternehmen ... verbergen". Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., Seite 298.

3) Um ihre Eigenart zu sichern, sollten Genossenschaften außerhalb der genossenschaftlichen Rechtsform freiwillig Mitglied eines Prüfungsverbandes sein und sich dadurch der Geschäftsführungsprüfung unterziehen.

Einzuschränken ist der Untersuchungsgegenstand noch auf den ursprünglichen Typ genossenschaftlicher Betätigung, die Primär-genossenschaft. Sie ist dadurch gekennzeichnet, daß ihre Träger selbst keine Genossenschaften sind. ¹⁾

Grundsätzlich ausgeklammert werden wegen ihrer arteigenen Problematik und vergleichsweise geringen Bedeutung für die wirtschaftliche Realität in der Bundesrepublik Deutschland die Produktivgenossenschaften, deren Ziel in einer Förderung der Mitglieder durch bestmögliche Verwertung ihrer Arbeitskraft bestehen. ²⁾

Ehe nun die Geschäftsführung der Primär-genossenschaft als Prüfungsgegenstand einer Analyse zu unterziehen ist, muß der Inhalt des Prüfungsbegriffs umrissen werden, sowie eine Antwort auf die sich stellende Frage nach den Gründen für eine Geschäftsführungsprüfung bei Genossenschaften gegeben werden.

1) Im Gegensatz dazu sind die Träger einer Sekundär-genossenschaft (auch Zentralgenossenschaft bezeichnet) überwiegend oder ausschließlich Genossenschaften.

2) Vgl. Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 18 und S. 180 f.; Henzler, Reinhold: Das Genossenschaftsgesetz - ein Mittel zur Erhaltung der genossenschaftlichen Eigenart. In: Der genossenschaftliche Grundauftrag: Förderung der Mitglieder. Veröffentlichungen der Deutschen Genossenschaftskasse, Bd. 8, Frankfurt a.M. 1970, S. 46.

B. Die Prüfung nach § 53 GenG

I. Begriff der Prüfung und Prüfungsprozeß

Unter dem sprachlichen Ausdruck "Prüfung" werden in der betriebswirtschaftlichen Literatur verschiedene Inhalte verstanden. Diese unterschiedlichen Auffassungen zum Prüfungsbegriff erstrecken sich insbesondere auf die Abgrenzung gegenüber den Begriffen "Kontrolle" und "Überwachung" ¹⁾, sowie "Begutachtung", "Beratung" und "Betreuung". ²⁾

Ohne auf die unterschiedlichen Begriffsinhalte bei den einzelnen Autoren einzugehen, soll hier v. Wysocki gefolgt werden, der aus der Auffassung Hasenacks über die Zuordnung der Begriffe "Überwachung", "Kontrolle" und "Prüfung" ³⁾ den Inhalt des Prüfungsbegriffs entwickelt hat. ⁴⁾

Auf eine besondere Abgrenzung zur Begutachtung, Beratung und Betreuung kann verzichtet werden, da sich aus der Klärung des Prüfungsbegriffs die Abgrenzung bereits ergibt und die genannten Begriffe in der vorliegenden Arbeit keine Rolle spielen.

1) Vgl. z.B. Gerstner, Paul: Revisions-Technik, Berlin und Leipzig 1930, 5. Aufl. S. 3 ff.; Zimmermann, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954, S. 17 ff.; Klebba, Walter: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966, S. 26 f.; v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin und Frankfurt a.M. 1967, S. 3 ff.

2) Vgl. z.B. Bussmann, Karl: Betreuung und Prüfung der Unternehmungen, Wiesbaden 1960, S. 15 ff., sowie v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 9 f.

3) Vgl. Hasenack, Wilhelm: Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle BFuP 1952, S. 339 ff.; ders.: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, Wpg 1953, S. 419 f.

4) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 5 ff.

Der Ausgangspunkt für v. Wysockis Begriffsentwicklung ist die allgemeine Erkenntnis, daß sich alles menschliche Handeln - also auch das betriebliche - in zeitlich und logisch aufeinanderfolgende Teile (Phasen) zerlegen und organisatorisch trennen läßt.¹⁾ Bei der Anwendung der Phase als analytischem Gliederungsmerkmal des Handelns läßt sich dieses in folgende Teilhandlungen zerlegen:²⁾

1. Planung (einschl. Entscheidung)
2. Realisation
3. Überwachung

Die Überwachung als eine organisatorisch trennbare und damit selbständig auszuübende Funktion ist auf die Feststellung gerichtet, ob oder wie weit durch das Realisationshandeln das geplante Ziel erreicht wurde. Folglich ist diese Phase ein Vergleichshandeln, bei dem das Ziel des gesamten Handelns als gewollter Zustand mit dem durch die Realisation erreichten Zustand verglichen wird. Das Überwachen ist somit ein spezielles Vergleichshandeln, bei dem die Vergleichsobjekte in einem Rangverhältnis zueinander stehen.³⁾

Das konkretisierte Ziel stellt dabei die Soll-Größe, der erreichte Zustand die Ist-Größe dar. Beide Objekte werden miteinander verglichen, um Übereinstimmungen bzw. Abweichungen zwischen ihnen festzustellen.

Jede Überwachung ist damit also - kurz gefaßt - ein Soll/Istvergleich mit anschließender Urteilsbildung. Die betriebswirtschaftliche Überwachung zeichnet sich jedoch dadurch aus, daß sie auf betriebswirtschaftliche Sachverhalte gerichtet ist. Die in der

1) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 3.

2) Vgl. Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962, S. 56 f.

3) v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 209.

Literatur erkennbaren unterschiedlichen Auffassungen über die Merkmale der hier bereits als Überwachung bezeichneten Soll/Ist-vergleiche deuten darauf hin, daß es verschiedene Kategorien derartiger Vergleiche gibt. ¹⁾

Zur Begriffsentwicklung soll zunächst Hasenack gefolgt werden, der jeden Soll/Istvergleich Überwachung nennt und der nach dem Kriterium der "Bereichsverantwortlichkeit" Kontrolle oder Prüfung unterscheidet. Ein Soll/Istvergleich ist dann als Prüfung zu bezeichnen, wenn die Überwachungsperson für den zu überwachenden Bereich weder formell noch faktisch verantwortlich ist. ²⁾ Demnach sind also intrapersonelle Überwachungshandlungen ³⁾ immer Kontrollen.

Für organisatorisch ausgegliederte Überwachungshandlungen, die zudem auf Personen übertragen werden, die die Realisierung nicht bewirken (interpersonelle Überwachung), ist das Kriterium der Bereichsverantwortlichkeit für eine Trennung zwischen Kontrolle und Prüfung nicht ausreichend, weil es nicht inhaltlich bestimmt ist. Diesen Mangel versucht v. Wysocki zu überwinden, indem er das Verhältnis zwischen Überwachungsperson und Überwachungsobjekt

1) Vgl. dazu v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 3 ff.

2) Hasenack, Wilhelm: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, a.a.O., S. 418 ff.

3) Intrapersonelle Überwachung liegt vor, wenn die Überwachungsperson das Istobjekt selbst realisiert hat. Das entspricht der direkten Prozeßabhängigkeit nach v. Wysocki, vgl. Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens a.a.O., S. 4.

analysiert. ¹⁾ Folgende Zusammenhänge zwischen der Überwachungs-
person und dem Überwachungsobjekt sind denkbar:

1. Die Überwachungsperson hat das Überwachungsobjekt selbst realisiert.
2. Die Überwachungsperson oder eine ihr übergeordnete Instanz hat einen ihr, oder dieser Instanz verantwortlichen bzw. weisungsgebundenen Aufgabenträger beauftragt, das Überwachungsobjekt zu realisieren.
3. Die Überwachungsperson ist dem das Überwachungsobjekt realisierenden Aufgabenträger verantwortlich bzw. weisungsgebunden und untergeordnet.
4. Zwischen Überwachungsperson und dem das Überwachungsobjekt realisierenden Aufgabenträger bestehen keine, auch nicht indirekte Verantwortungszusammenhänge.

Im Fall 1 liegt eine intrapersonelle Überwachung, in den Fällen 2-4 eine interpersonelle Überwachung vor.

Das entscheidende Kriterium ist nun, ob die Überwachungsperson das Überwachungsobjekt unabhängig beurteilen kann. Soweit sie das Überwachungsobjekt selbst realisiert hat (Fall 1) oder von der Person abhängig ist, die es realisiert hat (Fall 3), muß von der Überwachungsperson ein befangenes Urteil befürchtet werden. Deshalb ist es zweckmäßig, derartige Überwachungshandlungen von solchen zu unterscheiden, bei denen eine Befangenheit ²⁾ bei der Urteilsbildung auf Grund der fehlenden Beziehung zur Realisation des Überwachungsobjekts nicht zu erwarten ist (Fall 2 und 4). Die Zusammenhänge in den Fällen 1 und 3 bezeichnet v. Wysocki als "direkte" bzw. "indirekte Prozeßabhängigkeit". Liegt eine der beiden Abhängigkeiten vor, so wird von ihm diese Überwachungshandlung nicht als Prüfung, sondern als Kontrolle klassifiziert.

1) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 8 f.

2) Zum Kriterium der Befangenheit vgl. Jäckel, Günthor: Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand, Hamburg, Berlin, Bonn 1960, S. 38 ff.

Als zusätzliches Einteilungskriterium für die Überwachungshandlungen zieht Hasenack die Betriebszugehörigkeit der Überwachungspersonen heran ¹⁾ und unterscheidet danach zwischen internen und externen Prüfungen. ²⁾ Dieses zusätzliche Kriterium scheint allerdings nicht notwendig zu sein, da es bereits durch den unterschiedlichen Zusammenhang zum Prüfungsobjekt in den Fällen 2 und 4 berücksichtigt ist.

Es wurde jedoch erwähnt, weil es zu der in der Literatur und Praxis häufig verwandten Unterscheidung von interner und externer Prüfung führt und diese Bezeichnungen auch hier verwendet werden sollen.

Danach läßt sich folgendes zusammenfassen:

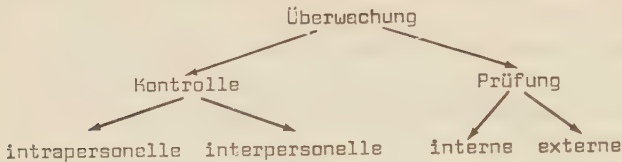
1. Nach der Beteiligung der Überwachungsträger an der Realisation des zu Überwachenden Objektes (Prozeßabhängigkeit) können alle Überwachungshandlungen in Prüfung und Kontrolle unterschieden werden.
2. Nach der Art der Prozeßabhängigkeit (direkte oder indirekte) lassen sich intrapersonelle und interpersonelle Kontrollen unterscheiden.
3. Nach der Ursache der Prozeßunabhängigkeit (Art der betrieblichen Einordnung oder außerbetriebliche Stellung) sind interne und externe Prüfung ³⁾ zu unterscheiden.

1) Hasenack, Wilhelm: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, a.a.O., S. 420.

2) Kontrollen werden ex definitione immer von betriebszugehörigen Personen durchgeführt.

3) Da in der Literatur die Bezeichnung "Interne Revision" gebräuchlich ist, soll Revision als Synonym für Prüfung gelten.

Die Begriffszusammenhänge lassen sich veranschaulichen:



Als Prüfung wird demnach in der vorliegenden Arbeit eine Überwachungshandlung (Soll/Istvergleich mit anschließender Urteilsbildung) verstanden, die von prozeßunabhängigen (funktionsunabhängigen) Personen durchgeführt wird und auf betriebswirtschaftliche Sachverhalte gerichtet ist. ¹⁾

Die Entscheidung für diesen Prüfungsbegriff ist eine Frage seiner Zweckmäßigkeit zur Lösung der hier anstehenden Probleme. ²⁾

-
- 1) Damit sind betriebliche Überwachungsprozesse auf Handlungen eingeeignet, so daß automatische Vergleiche von Soll- und Ist-Größen allein durch technische Einrichtungen nicht unter den Begriff der betriebswirtschaftlichen Überwachung fallen.
 - 2) Eine andere Abgrenzung zwischen Prüfung und Kontrolle wählt z.B. Leffson. Vgl. Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. In: WpG 1969, S. 389 ff. Die Abgrenzung stützt sich hauptsächlich auf folgende Kriterien:
 1. Kontrollen sind in betriebliche Abläufe eingebaut.
 2. Kontrollen sind einfachere Soll-Ist-Vergleiche, da das Soll-objekt immer betrieblich eindeutig vorgegeben ist.
 3. Unabhängigkeit vom Überwachungsobjekt muß bei Prüfung und Kontrolle vorliegen. Deshalb Ablehnung der o.a. intrapersonellen Kontrolle.

Nach Leffson ist Prüfung "ein nicht in Arbeitsabläufe eingebauter planmäßiger und systematischer Beurteilungsprozeß durch Vergleich eines vom Prüfer nicht selbst herbeigeführten Istobjektes mit einem vorgegebenen oder zu ermittelnden Soll-objekt und anschließender Urteilsbildung". In dieser positiven Abgrenzung zur Kontrolle erscheint auch das Merkmal der Prozeßunabhängigkeit. Somit unterscheidet sich dieser Begriff im Kern nicht so wesentlich von dem v. Wysockis, daß er in der zitierten Form nicht auch für die vorliegende Arbeit brauchbar wäre.

Ohne die Ausführungen zum Geschäftsführungsbegriff vorwegzunehmen, sei als Begründung angeführt, daß gerade ein derartiges Überwachungsobjekt das Abgrenzungskriterium der Prozedunabhängigkeit erfordert. Alle Überwachungshandlungen der Geschäftsführung oder der ihr unterstellten Personen (und das sind alle betriebszugehörigen Personen) sind selbst wieder Teil der Geschäftsführung und damit Überwachungsobjekt. ¹⁾ Das Urteil über die Geschäftsführung ist deshalb von grundlegend anderer Bedeutung, wenn es nicht von diesen beteiligten Personen, sondern von außerhalb der Geschäftsführung stehenden und dieser nicht verantwortlichen Personen abgegeben wird.

Um eine brauchbare terminologische Grundlage abzugeben, muß der bisher entwickelte Prüfungsbegriff aber noch genauer umrissen werden. Dieses soll durch eine Analyse des Prüfungsprozesses, bei der die einzelnen Elemente des Begriffs konkretisiert werden, geschehen.

Der Vergleich zweier rangverschiedener Objekte (Ist- und Soll-objekt) ²⁾ vollzieht sich in logisch und zeitlich aufeinanderfolgenden Stufen (Phasen). Da nur solche Sachverhalte geprüft werden können, die tatsächlich existieren, ist der Ausgangspunkt jeder Vergleichshandlung die Erfassung der Vergleichsobjekte, die ihrerseits im Prüfungsauftrag (Prüfungsordnung) umrissen sein müssen. ³⁾

Diese Abgrenzung der Istobjekte mit Hilfe der Prüfungsordnung ist notwendig, weil wirtschaftliche Prüfungen in der Realität in erster Linie komplexer Natur sind und es deshalb "um die Beurteilung einer Vielzahl von Istobjekten geht". ⁴⁾ Die Prüfungsordnungen

1) Sofern man die Überwachungsfunktion als Teil der Geschäftsführung ansieht. Vgl. S. 55 .

2) Zu den Begriffen Istobjekt und Sollobjekt vgl. Loitlsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung, in: "Grundlagen der Buchführung", Bd. 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welthandel, Wien, 1953, S. 25.

3) v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 207.

4) derselbe: a.a.O., S. 237.

nennen dagegen auch bei solchen "komplexen Prüfungen" ¹⁾ nicht die Istobjekte der einzelnen Vergleichshandlungen, sondern i.d.R. ebenfalls komplexe Sachverhalte wie z.B. den Jahresabschluß oder die Geschäftsführung einer Unternehmung. ²⁾ In derartigen Fällen muß der Prüfer die konkreten Istobjekte, die sich unter den komplexen Sachverhalten subsumieren lassen, aus diesen ableiten und erfassen. Soweit er hierfür einen Entscheidungsspielraum besitzt, lassen sich diese Istobjekte als "subjektive Prüfungsobjekte" ³⁾ bezeichnen.

An die Erfassung des für den jeweiligen Vergleich notwendigen Istobjektes schließt sich die Ermittlung seiner zu beurteilenden Merkmale an. Die einzelnen Istobjekte der betrieblichen Realität sind selten nur durch ein Merkmal gekennzeichnet (eindimensional). Häufig besitzen sie verschiedene Merkmale, wodurch die Frage entsteht, im Hinblick auf welches dieser Merkmale die Istobjekte beurteilt werden sollen. So ist z.B. ein verbuchter Beleg als Prüfungsobjekt (Istobjekt) im Hinblick auf folgende Merkmale prüfbar:

- Wertmäßige und/oder mengenmäßige Abbildung des wirtschaftlichen Vorgangs, der "belegt" werden soll
- Kontierung
- Buchungszeitpunkt
- Abzeichnungsvermerk.

Die zu prüfenden Merkmale können durch den Prüfungsauftrag eindeutig bestimmt sein. Sind sie es nicht, so müssen sie vom Prüfer

1) Begriff nach v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 237 ff.

2) z.B. für die Aktiengesellschaft § 162 Abs. 1 AktG; für die eGmbH § 53 Abs. 1 GenG vgl. auch zur Determinierung durch die Prüfungsordnung v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 208.

3) Diese Bezeichnung ist als Analogie zu Fettels Begriff der objektiven und subjektiven Normen gewählt. Sie soll verdeutlichen, daß auch die Istobjekte häufig nicht so eindeutig bestimmt sind. Vgl. zu den Begriffen: Fettel, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung in: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 275.

im Einklang mit der Prüfungsordnung (subjektiv) bestimmt werden.¹⁾ Nachdem entschieden ist, welche Merkmale des Istobjektes zu prüfen, und damit dem Urteil zu Grunde zu legen sind, muß der eigentliche Itsachverhalt, nämlich die Ausprägung der entsprechenden Merkmale ermittelt werden. In diesem Zusammenhang heißt "Ermittlung der Merkmalsausprägungen", daß entweder festzustellen ist, ob die Merkmale überhaupt vorhanden, d.h. ausgeprägt sind, oder welche Qualität bzw. Quantität sie besitzen.

Sind die Merkmalsausprägungen des Istobjektes ermittelt, so ist es notwendig, sie mit den analogen Merkmalsausprägungen des Sollobjektes zu vergleichen. Dazu sind ähnliche Prozesse wie bei der Itsachverhaltsbestimmung auch hinsichtlich der Sollobjekte notwendig.

Zunächst hat der Prüfer festzustellen, welche Kriterien er zur Beurteilung heranzuziehen hat. Diese Beurteilungsmaßstäbe (Normen) können ihm durch die Prüfungsordnung vorgegeben sein (objektive Normen) oder nicht.²⁾ Sind sie ihm nicht vorgegeben, so hat er eine Entscheidung über die anzuwendenden Normen zu treffen. Sie werden dann mit Fettel als subjektive Normen bezeichnet.³⁾ Wenn die Prüfungsordnung Beurteilungskriterien vorgibt und auch so weit konkretisiert, daß aus ihr unmittelbar den Istobjekten isomorphe Sollobjekte⁴⁾ zu entnehmen sind, kann der Prüfer nach der Auswahl des entsprechenden Sollobjektes den eigentlichen Vergleich vornehmen. Obgleich dieses theoretisch denkbar ist, entspricht eine derart weitgehende Konkretisierung der Normen, bei der Sollobjekte und Normen im Grenzfall identisch sind, kaum den

1) In diesem Fall lassen sich selbst eindeutig vorgegebene Istobjekte als "subjektive Istobjekte" bezeichnen. Vgl. auch S. 29 f.

2) Fettel, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, a.a.O., S. 275.

3) Ebenda, S. 275.

4) Zur Isomorphie der Ist- und Sollobjekte vgl. die Ausführungen zu den Maßstäben für die Geschäftsführungsprüfung im Abschnitt D des 1. Teils dieser Ausführungen.

realiter zu findenden Prüfungsordnungen. ¹⁾ Somit wird i.d.R. eine Konkretisierung der Normen im Hinblick auf das jeweilige Istobjekt notwendig. Der Prüfer hat also aus den Normen ein dem Istobjekt isomorphes Sollobjekt abzuleiten. Die Konstruktion des Sollobjektes muß sich demgemäß an den Merkmalen des Istobjektes orientieren. ²⁾ Im Anschluß daran sind, wie beim Istobjekt, die einzelnen Merkmalsausprägungen zu ermitteln, ehe der eigentliche Vergleich stattfindet.

Die Vergleichshandlung selbst ist auf die Feststellung von Übereinstimmungen oder Abweichungen der Merkmalsausprägungen des Soll- und Istobjektes gerichtet. Es finden dabei so viele einzelne Vergleiche statt, wie zu beurteilende Objektmerkmale vorhanden sind.

Werden Abweichungen zwischen den Merkmalsausprägungen festgestellt, so muß ihre Messung ³⁾ versucht werden. Dieses ist dann notwendig, wenn nicht bereits jede Abweichung eindeutig ein Fehler ist.

Allerdings ist auch in solchen Fällen eine über die reine Fehlerfeststellung hinausgehende qualifizierte Beurteilung, die z.B. die Schwere des Fehlers angibt, wünschenswert. ⁴⁾ Grundlage einer

-
- 1) Selbst relativ konkrete Normen wie das aktienrechtliche Gliederungsschema der Bilanz und der G. und V.-Rechnung bedürfen im Einzelfall der Auslegung durch den Prüfer, wenn z.B. die AG einem Geschäftszweig angehört, der eine abweichende Gliederung bedingt. Hier muß der Prüfer "gleichwertige" Gliederungen konstruieren, mit denen er die vorgefundenen Gliederungen vergleicht. Vgl. dazu § 151 Abs. 1, 157 Abs. 1 AktG. Als vollständig konkretisierte Normen und damit gleichzeitig Sollobjekte wären etwa bei der Gründungsprüfung nach § 33 AktG die Vorschriften über Mindestanforderungen bei der Gründung einer AG zu nennen, so z.B. hinsichtlich des Grundkapitals. Vgl. § 7 AktG.
 - 2) Ähnlich ist wohl auch Selchert zu verstehen, wenn er meint, daß die Auswahl der in den Vergleich einzugehenden Sollobjekte sich wesentlich nach den zu prüfenden Istobjekten richtet. Vgl. Selchert, F.W.: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmen, in 8FuP 22, 1970, Heft 2, S. 65.
 - 3) Messen wird hier als eine nach Regeln vorzunehmende Zuordnung von Zahlen oder Symbolen zu Objekten verstanden. Vgl. Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: ZfHf 1959, S. 180.
 - 4) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 215 f.

solchen Beurteilung ist aber die Messung der festgestellten Abweichungen.

Die Urteile über die festgestellten Abweichungen zwischen den Merkmalsausprägungen des Ist- und Sollobjektes müssen schließlich zu einem Gesamturteil über das Istobjekt zusammengefaßt werden. Dieses kann sich - je nach den Einzelurteilen - auf die Feststellung der Fehlerfreiheit oder Fehlerhaftigkeit des Istobjektes erstrecken, oder aber die Schwere des Fehlers angeben. Im Zusammenhang mit der Urteilsbildung steht die sich daran anschließende Urteilsmitteilung, die notwendig ist, soweit nicht Prüfungsinteressen und Prüfungsperson identisch sind. ¹⁾

Es lassen sich also zusammenfassend folgende Teilprozesse der Prüfung unterscheiden: ²⁾

-
- 1) Beispiele für einen solchen Fall sind selbstausgeübte Prüfungen der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter der BGB-Gesellschaft (§ 716 BGB), der OHG (§ 118 HGB), der KG (§ 166 HGB) und der Stillen Gesellschaft (§ 338 HGB).
 - 2) Ähnliche, wenn auch weniger detaillierte Teilprozesse unterscheiden v. Wysocki und Loitlsberger. Vgl. dazu v. Wysocki, Klaus: a.a.O., S. 207; Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl. Stuttgart 1966, S. 68 f. Anders jedoch Leffson, der zwischen Istobjekt und realem Tatbestand unterscheidet und folglich letzteren neben den Normen zur Konstruktion des Istobjektes heranzieht. Diese Unterscheidung, die er auch hinsichtlich der Sollobjekte trifft, erscheint dem Verf. nicht zweckmäßig, denn alles was geprüft werden kann, ist realer Tatbestand. Wenn es Leffson jedoch darum geht, einen Unterschied zwischen wirtschaftlichem Vorgang bzw. Ergebnis selbst und dem Vorgang bzw. Ergebnis seiner Abbildung zu machen (was u.U. zweckmäßig ist), so muß er eindeutig angeben, über welchen Sachverhalt das Urteil abgegeben werden soll; über die Zweckmäßigkeit des wirtschaftlichen Vorgangs oder über die Richtigkeit seiner Abbildung. Im Fall 1 wäre dann der reale Tatbestand Prüfungsobjekt, im 2. Fall jedoch seine Abbildung, der reale Tatbestand selbst aber Norm dafür. Es scheint, als ob Leffson bei seinen Ausführungen diesen zweiten Fall im Auge hat. Dann bleibt er allerdings die Erklärung schuldig, was er unter Normen versteht, wenn der reale Tatbestand zwar auch als Beurteilungsmaßstab, aber eben von der Norm getrennt, aufgeführt wird. Vgl. Leffson, Ulrich: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 394 f.

1. Erfassung bzw. Ableitung des Istobjektes aus der Prüfungsordnung
2. Ermittlung der zu beurteilenden Merkmale des Istobjektes
3. Ermittlung der Merkmalsausprägungen des Istobjektes (Teilprozesse 1-3 = Istobjektermittlungsprozeß ¹⁾)
4. Feststellung der bzw. Entscheidung über die anzuwendende Norm
5. Konstruktion bzw. Ableitung eines dem Istobjekt isomorphen Sollobjektes aus der Norm
6. Ermittlung der Merkmalsausprägungen des Sollobjektes (Teilprozesse 4-6 = Sollobjektermittlungsprozeß ¹⁾)
7. Vergleich der analogen Merkmalsausprägungen von Soll- und Istobjekt zwecks Feststellung von Übereinstimmungen oder Abweichungen (=Vergleichsprozeß oder Fehlerfeststellungsprozeß ¹⁾)
8. Messung und Beurteilung der festgestellten Abweichungen zwischen den Merkmalsausprägungen des Ist- und Sollobjektes
9. Beurteilung des Istobjektes auf Grund der Einzelurteile über die Abweichungen zwischen den Merkmalsausprägungen (Teilprozesse 8 und 9 = Beurteilungsprozeß ¹⁾)
10. Mitteilung des Urteils an die empfangsberechtigten Prüfungsinteressenten (Urteilsmitteilungsprozeß ¹⁾)

Unter einer Prüfung wird hier demgemäß eine aus den vorgenannten Teilprozessen bestehende Überwachung verstanden, die von nicht an der Realisation der Istobjekte beteiligten Personen (prozeß-unabhängigen Personen) durchgeführt wird. Sie kann aus einem Vergleich zweier rangverschiedener Objekte (einfache Prüfung) oder einer Mehrzahl derartiger Vergleiche (komplexe Prüfung) bestehen. ²⁾

1) Die Unterscheidung der Prozesse in Istobjektermittlung, Sollobjektermittlung, Fehlerfeststellung, Beurteilung und Urteilsmitteilung findet sich bei Loitlsberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 68 f.

2) Vgl. zu den Begriffen "Einfache" und "Komplexe" Prüfung v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 237 ff. sowie die Ausführungen in der vorliegenden Arbeit auf S. 30 .

Im zweiten Fall tritt nach dem Vorliegen der Einzelurteile gegebenenfalls die Bildung eines Gesamturteils als zusätzliche Phase vor der Urteilsmitteilung auf. ¹⁾

Ehe nun die Geschäftsführung als Gegenstand eines derartigen Prüfungsprozesses umrissen wird, ist kurz zu erörtern, warum die Genossenschaft und insbesondere ihre Geschäftsführung einer Überwachung in Form der Prüfung zu unterziehen ist.

1) Denkbar ist allerdings auch, daß den Berichtsempfängern nur Einzelurteile mitgeteilt werden und diese sich daraus selbst ein Gesamturteil ableiten.

II. Gründe für die Prüfung nach § 53 GenG

Die Verankerung einer Pflicht zur Prüfung der Genossenschaft in dem in § 53 GenG umrissenen Sinn resultiert z.T. aus den historischen Bedingungen der Entwicklung des Genossenschaftswesens in Deutschland.¹⁾ Es soll hier weder diese Entwicklung nachvollzogen werden, noch ist zu analysieren, ob diese Prüfung etwa im Vergleich zur Prüfung der Aktiengesellschaft gerechtfertigt erscheint.²⁾ Zu fragen ist vielmehr, ob eine derartige Prüfung der Geschäftsführung ökonomisch zu rechtfertigen ist, d.h. welche Gründe unabhängig vom gesetzlichen Zwang diese Prüfung sinnvoll erscheinen lassen.³⁾

Da die Überwachung betrieblicher Prozesse allem betrieblichen Handeln immanent ist, muß begründet werden, warum sich die Überwachung der Geschäftsführung in der speziellen Form der externen Prüfung vollziehen soll.

Die Gründe für eine Geschäftsführungsprüfung bei der Genossenschaft sind vom Standpunkt der verschiedenen Prüfungsinteressenten⁴⁾ aus unterschiedlich. Soweit nicht die Geschäftsführung selbst an dieser Prüfung interessiert ist⁵⁾, liegt der Hauptgrund für eine Überwachung der Geschäftsführung in deren starken

1) Vgl. Letschert, Reinhold: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, Wiesbaden-Biebrich 1951, S. 15 f.

2) Wenn auch eine Annäherung der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft feststellbar ist, heißt das nicht, daß sich auch der Inhalt der Pflichtprüfungen im Hinblick auf die aktienrechtliche Pflichtprüfung annähern muß. Wenn ökonomische Gründe für eine Geschäftsführungsprüfung bei der Genossenschaft sprechen, ließe sich aus dem Argument der Annäherung eher ein Ausweiten der aktienrechtlichen Prüfung ableiten. Vgl. zur Frage der Annäherung: Willeitner, Siegfried: Die Annäherung der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft, a.a.O., S. 178 ff.

3) Vgl. zu den Gründen für die Einführung der Pflichtprüfung: Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 294 ff.

4) Vgl. zu den Interessenten an der Prüfung nach § 53 Stupka, Johannes: Objekte u. Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 51 ff.

5) Vgl. ebenda, S. 56.

Einflußmöglichkeiten auf die wirtschaftliche Entwicklung der Genossenschaft. Dieser Grund soll hier nur im Hinblick auf die Mitglieder als Träger der Genossenschaft beleuchtet werden.

Durch ihre spezifische Stellung als Eigentümer und Kunden (bei der Beschaffungsgenossenschaft) bzw. Lieferanten (bei der Verwertungsgenossenschaft) sind die Mitglieder in doppelter Weise mit der wirtschaftlichen Entwicklung der Genossenschaft verbunden. Mit ihrer Beteiligung an der Genossenschaft gehen sie Vermögens- und Haftungsrisiken ein, auf Grund der vorhandenen Leistungsbeziehungen Beschaffungs- bzw. Absatzrisiken. Mögliche Schäden, die sich aus diesen Beziehungen ergeben, sind in ihrer relativen Bedeutung bei Genossenschaften deshalb besonders schwerwiegend, weil ihre Mitglieder i.d.R. Träger vermögens- und/oder leistungsschwacher ursprünglicher oder abgeleiteter Betriebe sind. Sie wollen nun wissen, ob die Geschäftsführung geeignet ist, diese Schäden abzuwenden und die Realisierung der genossenschaftlichen Zielsetzung herbeizuführen. Daraus resultiert der Wunsch nach einer Beurteilung der Geschäftsführung. Er ist besonders stark, wenn die Personen der Geschäftsführung für Führungsaufgaben wenig qualifiziert sind.¹⁾

Die Frage ist nun, warum dieser ökonomisch berechtigte Wunsch nach einer Beurteilung der Geschäftsführung zu einer Prüfung, wie sie in § 53 GenG verankert ist, führen soll, also das Urteil eines externen Prüfers über die Geschäftsführung geboten erscheint. Prüfungen sind immer dann gerechtfertigt, wenn ein möglichst unab-

1) Dieses könnte insbesondere bei der im genossenschaftlichen Bereich öfter anzutreffenden ehrenamtlichen Betätigung als Vorstandsmitglied der Fall sein.

hängiges und sachkundiges Urteil über den jeweiligen Ist Sachverhalt gefordert wird. Diese Forderung läßt sich bei der Genossenschaft daraus begründen, daß

1. die Mitglieder der Genossenschaft häufig ökonomisch unsachkundig sind und deshalb die Geschäftsführung selbst nicht hinreichend beurteilen können ¹⁾
2. die Mitglieder einerseits durch die zunehmende Komplizierung wirtschaftlicher Vorgänge faktisch immer weniger Einfluß auf die Geschäftsleitung ausüben können, andererseits durch das Wachsen der Genossenschaft ihre primären Informationsmöglichkeiten immer geringer werden
3. die gesetzlich vorgesehene Überwachung der Geschäftsführung ²⁾ durch den Aufsichtsrat nicht ausreicht, weil er teilweise
 - a) selbst an der Geschäftsführung beteiligt ist ³⁾ und insofern nicht unabhängig urteilen kann
 - b) nicht über genügend ökonomischen Sachverstand zur Beurteilung der Geschäftsführung verfügt. ⁴⁾

Neben diese sich primär aus den Eigenarten der Genossenschaft ergebenden Argumente für eine Prüfung der Geschäftsführung treten gesamtwirtschaftliche und sozialpolitische Aspekte. Wegen der Bedeutung der Genossenschaften für die einkommensschwächeren Teile

1) Dieses gilt insbesondere für Genossenschaften, deren Mitglieder Träger von Haushalten sind (z.B. Konsumgenossenschaften, Wohnungsbaugenossenschaften). Vgl. auch Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel genossenschaftlicher Prüfungen. In: ZgGenW Bd. 18 (1968), S. 3; Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 104.

2) Vgl. § 38 Abs. 1 GenG.

3) Die Beteiligung an einzelnen Maßnahmen der Geschäftsführung ist z.T. relativ weitgehend durch Satzungsbestimmungen vorgesehen oder wird faktisch praktiziert. Vgl. Trescher, Karl: Der Aufsichtsrat in der modernen Konsumgenossenschaftlichen Unternehmung, Hamburg 1967, S. 24 ff.

4) Vgl. Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsprüfung. In: Upp 1966, S. 5; Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 104.

der Bevölkerung besteht seitens der Öffentlichkeit und des Staates ein Interesse an der Erhaltung der Existenzfähigkeit dieser Kooperationsbetriebe. Da eine externe Prüfung der Geschäftsführung die Qualität künftiger Entscheidungen verbessern kann ¹⁾ und eine Informationsfunktion gegenüber der Öffentlichkeit erfüllt, erscheint sie auch aus diesen Gründen geboten.

Insgesamt läßt sich bei dieser knappen Betrachtung feststellen, daß die Forderung nach einer externen Prüfung der Geschäftsführung in erster Linie durch die Interessenlage der Mitglieder und darüberhinaus auch durch gesamtwirtschaftliche Interessen begründbar ist, und mit zunehmender Betriebsgröße der Genossenschaften und ihrer wachsenden Bedeutung innerhalb der Gesamtwirtschaft immer notwendiger erscheint.

1) Vgl. dazu: Selchert, Friedrich Wilhelm: Bedeutung externer Revisionen für Entscheidungen in der Betriebswirtschaft. In: BFuP, 22. Jg. Okt. 1970 Heft 10, S. 543 ff.

III. Objekte der Prüfung nach § 53 GenG

Gemäß § 53 Abs. 1 GenG sind "zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung ... die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung der Genossenschaft ... zu prüfen".

Mit dem Wortlaut dieser Vorschrift sind als Prüfungsobjekte umrissen:

1. Einrichtungen der Genossenschaft
2. Vermögenslage
3. Geschäftsführung

Hier kommt es nicht darauf an, zu erörtern, welche einzelnen Prüfungsgegenstände unter den Einrichtungen bzw. der Vermögenslage der Genossenschaft zu subsumieren sind. Ebenso geht es nicht um die Frage, ob die *expressis verbis* genannten Objekte den Prüfungsumfang vollständig oder nur beispielhaft umschreiben. Da die Geschäftsführung ausdrücklich als Prüfungsobjekt genannt ist, braucht nur sie hier konkretisiert zu werden.

Nach § 53 Abs. 1 GenG ist die Geschäftsführung zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen. Daraus könnte abgeleitet werden, daß die Geschäftsführung zwecks Feststellung ihrer Ordnungsmäßigkeit und somit eigentlich die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen ist.

Ohne Zweifel ist die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung Prüfungsgegenstand, es ist jedoch fraglich, ob sie alleiniges Prüfungsobjekt ist. Diese Auffassung wird teilweise vertreten, allerdings mit einer entsprechenden Ausweitung des Inhalts des Ordnungsmäßigkeitsbegriffs über formelle Anforderungen hinaus.¹⁾ Es wird dann

1) Vgl. Schneider, Karl: Die Rechtsstellung der genossenschaftlichen Prüfungsverbände, in: Wpg 1960, S. 449 ff.; Schmidt, Ferdinand: Prüfung von Genossenschaften, Herne/Berlin 1968, S. 77 ff.

von der materiellen Ordnungsmäßigkeit gesprochen ¹⁾ bzw. "... unter einem ordnungsmäßigen Verhalten jedes normengerechte Tun oder Unterlassen verstanden ...". ²⁾ Danach würde zur ordnungsmäßigen Geschäftsführung der Genossenschaft auch die Einhaltung des Forderungspostulats des § 1 GenG gehören, und sie wäre somit identisch mit der Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung. ³⁾ Die Prüfung der Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung kann jedoch nichts anderes bedeuten, als daß die gesamte Geschäftsführung im Hinblick auf ihren Beitrag zur Erfüllung der Unternehmensziele zu beurteilen ist.

Abgesehen davon, daß die sprachlichen Bezeichnungen "Ordnungsmäßigkeit" bzw. "Zweckmäßigkeit" der Geschäftsführung nicht auf gleiche Inhalte schließen lassen, ist das vorgenannte Ergebnis auch durch eine ökonomische Interpretation des § 53 Abs. 1 GenG erreichbar. Dabei muß zwischen der in § 53 Abs. 1 GenG angegebenen Zwecksetzung und den zur Erreichung dieses Zwecks genannten Prüfungsobjekten unterschieden werden. Die Zwecksetzung besteht in der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. Um zu dieser Feststellung zu gelangen, sollen die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung geprüft werden. Die Nennung dieser auf verschiedenen Begriffsebenen stehenden Prüfungsobjekte läßt sich als beispielhaft verstehen ⁴⁾, d.h. alle ökonomischen Sachverhalte, deren Beurteilung zur Erreichung des Prüfungszwecks notwendig ist, insbesondere die genannten, sind zu prüfen.

-
- 1) Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 305.
 - 2) Mann, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände in: ZgGenW, Bd. 19 (1969) S. 228.
 - 3) derselbe, ebenda; Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, a.a.O., S. 589; Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 4.
 - 4) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 80.

Somit wäre zwar zur Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung diese auch nur im Hinblick auf ihre Ordnungsmäßigkeit zu prüfen; anders verhält es sich jedoch bei der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse, weil hierunter alle ökonomisch relevanten Sachverhalte zu verstehen sind. Dazu gehört aber auch die Geschäftsführung der Genossenschaft und zwar hinsichtlich ihrer ökonomischen Qualität.¹⁾

Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Genossenschaft sind nicht nur weitgehend durch die Zweckmäßigkeit ihrer Geschäftsführung geprägt, sondern sie ist mit ihrer Qualität selbst ein Bestandteil der wirtschaftlichen Verhältnisse. Insofern ist nach ökonomischer Interpretation des § 53 Abs. 1 GenG die Geschäftsführung als Ganzes und nicht nur ihre Ordnungsmäßigkeit Prüfungsgegenstand. Offen bleibt hierbei die Frage, ob neben der Prüfung der Geschäftsführung andere, nicht darunter zu subsumierende Prüfungsobjekte aus § 53 Abs. 1 GenG gefolgert werden können²⁾, oder ob nicht sogar eine "Totalprüfung" der Genossenschaft abgeleitet werden könnte.³⁾

Tatsächlich ist weitgehend unbestritten, daß die Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG im Kern eine Geschäftsführungsprüfung ist.⁴⁾ Wegen der Schwierigkeiten bei der Konkretisierung und Ermittlung dieses Prüfungsobjektes und insbesondere der Ableitung adäquater Soll-

-
- 1) Vgl. Kranz, Werner: Das Management der Unternehmensgruppe Konsum im Konflikt zwischen Demokratie und Wettbewerbsfähigkeit, Karlsruhe 1968, S. 35.
 - 2) Vgl. dazu Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 51 ff. sowie die dort angegebene Literatur. Richtlinien des Gesamtverbandes gemeinnütziger Wohnungsunternehmen e.V.
 - 3) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 94.
 - 4) Mann, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, a.a.O., S. 227; Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, a.a.O., S. 586 f.; Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 1.

objekte finden sich in der Literatur nur Aufzählungen von Prüfungsteilgebieten ¹⁾, kaum aber der Versuch, die Geschäftsführung als Prüfungsgegenstand auf Grund ihres ökonomischen Inhalts zu charakterisieren. ²⁾ Ebenso deuten Richtlinien der Prüfungsverbände darauf hin, daß in der Prüfungspraxis alle erdenklichen ökonomischen Einzeltatbestände der Genossenschaft geprüft werden, nicht aber die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung. ³⁾

Da hier die Auffassung vertreten wird, daß die Geschäftsführung als Ganzes Gegenstand der Prüfung nach § 53 Abs. 1 GenG ist, muß dieses Prüfungsobjekt nunmehr in seinem ökonomischen Inhalt dargestellt werden. Dieses ist notwendig, um den subjektiven Spielraum des Prüfers bei der Feststellung der Istobjekte einzuengen und um für die Erörterung der Eignung des Erfolgsmaßstabes eine brauchbare Grundlage zu schaffen.

-
- 1) Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 303 f.; Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 83.
 - 2) Vgl. Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 2.
 - 3) Vgl. Prüfungsrichtlinien des Zentralverbandes deutscher Konsumgenossenschaften, Hamburg 1957.

C. Die Geschäftsführung als Prüfungsobjekt

I. Begriff der Geschäftsführung

Der sprachliche Ausdruck "Geschäftsführung", den der Gesetzgeber in § 53 GenG gewählt hat, kann sowohl einen juristischen als auch einen ökonomischen Begriff umreißen. Nach der Zwecksetzung der Prüfung, die ja eine wirtschaftliche ist, kann hier nur ein ökonomisch bestimmter Geschäftsführungsbegriff sinnvoll sein. ¹⁾

Der juristische Begriff der Geschäftsführung bei der Genossenschaft ist enger und bezieht sich allein auf bestimmte Maßnahmen des Vorstandes, während Leitungstätigkeiten anderer Organe oder von Personen ohne Organstellung davon nicht erfaßt werden. ²⁾

Daß der Gesetzgeber aber auch noch einen anderen, weiteren Geschäftsführungsbegriff kennt, kommt außer in der ökonomischen Interpretation des § 53 GenG auch z.B. in § 43 GenG zum Ausdruck, da hier von dem Recht der Genossen zur Führung der Geschäfte gesprochen wird. ³⁾

Somit ist der Versuch einer ökonomischen Inhaltsbestimmung des Ausdrucks Geschäftsführung geboten. Erst wenn der Gegenstand der Prüfung nach § 53 GenG derart umrissen ist, kann eine Analyse der Eignung des genossenschaftlichen Erfolges als Maßstab für die Beurteilung dieser Geschäftsführung erfolgen.

Eine ökonomische Bestimmung des unter der sprachlichen Bezeichnung "Geschäftsführung" gedachten Inhalts muß sich zunächst nicht allein auf die Geschäftsführung bei der Genossenschaft beschränken.

1) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 1 ff.

2) Vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 220 f.

3) Vgl. Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 2.

Die Bezeichnung "Geschäftsführung" wird primär im Wirtschaftsrecht verwandt, findet aber auch innerhalb der Betriebswirtschaftslehre Verwendung als Synonym zur Betriebs- oder Unternehmensführung ¹⁾ (bzw. im englisch-amerikanischen Sprachgebrauch zum Management ²⁾). Allen Bezeichnungen gemeinsam ist der sprachliche Ausdruck "Führung", den es zu umreißen gilt, um zu erklären, was unter der Führung eines Unternehmens verstanden werden soll.

Auch der Führungsbegriff selbst ist nicht allein im ökonomischen Bereich anwendbar. Allgemein kennzeichnet er ein Rangverhältnis zwischen Menschen, wobei zwischen Führungsperson und geführter Person zu unterscheiden ist. ³⁾ Der Führende bestimmt das Verhalten des Geführten im Hinblick auf ein Ziel; ⁴⁾ in diesem Fall wird von Menschenführung gesprochen. ⁵⁾ Daneben kann aber auch der Führende selbst als die Führung im institutionellen Sinn bezeichnet werden.

Wird der Führungsbegriff auf die Unternehmung bezogen, so verändert sich sein Inhalt. Einmal ist darunter die Bestimmung des Verhaltens ⁶⁾ des Systems "Unternehmung" zu verstehen ⁷⁾, zum anderen das Subsystem, (Institution) das diese Bestimmung primär vornimmt.

1) Vgl. Wöhe, Günter: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl. 1967, S. 93 ff.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Unternehmensführung, Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962, S. 20.

3) Dahme, Kurt: Über die Führung, München, Basel 1963, S. 49.

4) Häusler, Joachim; Demmel, Jürgen: Der Führungsprozeß in der industriellen Unternehmung. In: Unternehmensführung auf neuen Wegen. Hrg.: Stöhr, Rudolf, S. 19 f.

5) Vgl. Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 317.

6) Hiermit ist letztlich jede Entscheidung in der Unternehmung gemeint. Die Betonung liegt also auf bestimmen (=entscheiden).

7) Vgl. Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 317.

Diesen zwei Aspekten der Geschäftsführung (=Unternehmens- oder auch Betriebsführung) als Funktion innerhalb der betrieblichen Prozesse und als Institution ¹⁾, ist zur inhaltlichen Bestimmung des Prüfungsobjektes "Geschäftsführung" nachzugehen. Die Frage ist demnach, ob ein Urteil über die Geschäftsführung als Institution oder als Funktion abzugeben ist.

II. Geschäftsführung als Institution

Die Geschäftsführung als Institution umreißt die Personen, die das Verhalten der Genossenschaft bestimmen, also Entscheidungen treffen können. Das Recht dazu und damit auch die Möglichkeit haben die drei Organe der Genossenschaft, der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Generalversammlung.

Der Vorstand ist grundsätzlich berechtigt, alle Entscheidungen zu treffen, die nicht ausdrücklich durch Gesetz oder Satzung den beiden anderen Organen vorbehalten sind. ²⁾ Seine ökonomische Hauptaufgabe besteht im Treffen von Entscheidungen, die die Prozesse in der Genossenschaft und die Verbindungen zur Umwelt so gestalten, daß die Zielsetzung der Genossenschaft bestmöglich erreicht wird.

Die Entscheidungen des Aufsichtsrates unterliegen derselben Zielsetzung, seine Hauptaufgabe liegt jedoch in der Überwachung der Entscheidungen des Vorstandes (§ 38 Abs. 1 GenG). Soweit sich diese Überwachung auf Entscheidungen bezieht, an denen der Aufsichtsrat nicht beteiligt war, ist seine Funktion eine Prüfung. Diese Überwachungstätigkeit selbst besteht zwar auch aus Entscheidungen, sie liegen aber auf einer anderen Ebene und bestimmen nicht das

-
- 1) Vgl. zu den zwei Aspekten der Unternehmensführung u.a.: Gutenberg, Erich: Unternehmensführung, Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962, S. 20; Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 318; Häusler, Joachim; Demmel, Jürgen: Der Führungsprozeß in der industriellen Unternehmung, a.a.O., S. 19.
- 2) Vgl. Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 221.

Verhalten der Genossenschaft im definierten Sinn. ¹⁾ Erst wenn der Aufsichtsrat auf Grund der Prüfungsergebnisse Entscheidungen trifft (z.B. Mitglieder des Vorstandes vorläufig von ihren Geschäften enthebt, § 40 GenG), bestimmen diese das Verhalten der Genossenschaft und sind folglich Geschäftsführung.

Die Mitgliederversammlung als "oberstes" Organ der Genossenschaft kann ebenfalls eine Reihe von Entscheidungen treffen, die ihr vorbehalten sind und die das Verhalten der Genossenschaft bestimmen; sie kann insbesondere auch den Entscheidungsspielraum des Vorstandes beschränken (z.B. §§ 27 Abs. 1, 49, 50, 93 b GenG).

Da weitere Institutionen, die originäre Entscheidungsrechte besitzen, bei der Genossenschaft nicht vorhanden sind, erscheint es gerechtfertigt, diese drei Organe als Geschäftsführung im institutionellen Sinn anzusprechen. Von ihnen kann der Vorstand als einziges Organ seine Entscheidungsbefugnisse teilweise delegieren, so daß Geschäftsführungsinstitutionen mit derivativen Entscheidungsrechten entstehen (z.B. angestellte Geschäftsführer bei ehrenamtlich tätigen Vorständen).

Insgesamt gibt es also nicht nur eine Institution, die als Geschäftsführung anzusehen ist. Die Interpretation der Geschäftsführung als Institution bedeutet aber dann, daß alle diese Institutionen zu prüfen sind.

Da auch diese Institutionen letztlich nur im Hinblick auf ihre Tätigkeit zu beurteilen sind, würde die Prüfung der Geschäftsführung eine Prüfung der Tätigkeit der Organe bedeuten. ²⁾

1) Sonst wären auch z.B. Entscheidungen im Rahmen des externen Prüfungsprozesses Führungsentscheidungen.

2) Vgl. Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 2.

Dieses Ergebnis erscheint aus folgenden Gründen nicht vertretbar:

1. Die Tätigkeit der Organe - insbesondere des Aufsichtsrates und der Mitgliederversammlung - erstreckt sich auch auf das Treffen von Entscheidungen, die nicht zur Führung der Genossenschaft gehören. ¹⁾
2. Die Genossenschaft wird auch durch Entscheidungen geführt, die von keinem der Organe getroffen werden. ²⁾
3. Die denkbare Einengung auf die Tätigkeit des Vorstandes würde Führungstätigkeiten der beiden anderen Organe eliminieren, aber ebenfalls Tätigkeiten des Vorstandes einbeziehen, die nicht Führung im definierten Sinn sind. ³⁾
4. Im Hinblick darauf, daß die Prüfung im Interesse der Mitglieder erfolgt, erscheint es fraglich, ob auch deren eigene Entscheidungen Gegenstand der Geschäftsführungsprüfung sind. Dieses gilt zumindest für die Entscheidungen der Mitgliederversammlung. ⁴⁾

Die institutionelle Interpretation der Geschäftsführung als Prüfungsobjekt ist unzumutbar, weil auch sie letztlich an Tätigkeiten anknüpfen muß, denn die Institutionalisierung von Aufgaben setzt logisch das Vorhandensein dieser Aufgaben voraus. Werden aber die Tätigkeiten der Organe als Geschäftsführung bezeichnet, so ergibt sich ein Prüfungsobjekt, das aus der Prüfungsordnung nicht ableitbar ist, weil es einerseits Tätigkeiten umfaßt, deren Beurteilung aus dem Prüfungsziel heraus nicht zu rechtfertigen ist, andererseits Handlungen nicht erfaßt, die das Verhalten der Genossenschaft wesentlich beeinflussen können.

-
- 1) Z.B. Entscheidungen der Mitglieder über die Auflösung der Genossenschaft, über Führung von Prozessen gegen den Vorstand, Satzungsänderungen (§§ 121, 39, 27 GenG).
 - 2) Entscheidungen aller in der Genossenschaft tätigen Personen, die das Verhalten der Genossenschaft bestimmen, insbesondere derartige Entscheidungen leitender Angestellter.
 - 3) Hierbei ist an ausführende Tätigkeiten des Vorstandes zu denken, etwa Realisierung eines Beschlusses der Generalversammlung.
 - 4) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, S. 6.

III. Geschäftsführung als Funktion

Wird die Geschäftsführung als Tätigkeit aufgefaßt, so muß sie gegen die anderen wirtschaftlichen Handlungen ¹⁾ in der Genossenschaft (sonstiges betriebliches Handeln) abgegrenzt werden. Dazu bieten sich zunächst die Kriterien an, nach denen das wirtschaftliche Handeln im Betrieb generell zerlegt werden kann. In der Literatur werden u.a. folgende Einteilungen, die teilweise an die jeder Handlung innewohnende Entscheidung anknüpfen, vorgenommen:

1. Zergliederung in die Phasen Planung, Realisation und Überwachung ²⁾
2. Trennung nach den Handlungszielen in Entscheidungen zwecks Festlegung und inhaltlicher Bestimmung der Ziele wirtschaftlicher Betätigung (Zielentscheidungen) und Entscheidungen zur Erreichung der vorgegebenen Ziele (Mittelentscheidungen) ³⁾
3. Trennung nach dem Anlaß der Entscheidungen in solche, die das Verhalten der Unternehmung autonom bestimmen (Initiativentscheidungen) und in Entscheidungen, die Reaktionen auf Änderungen der Umweltbedingungen darstellen (Anpassungsentscheidungen) ⁴⁾

1) Als wirtschaftliches Handeln im Bereich von Einzelwirtschaften werden hier alle zielbewußten Tätigkeiten verstanden, die auf den Einsatz begrenzter Mittel zur möglichst umfassenden Zielerreichung gerichtet sind. Da die bewußte Zielsetzung und die Mittelauswahl zur Zielerreichung Entscheidungen verlangt, kann das Handeln auch durch das Treffen von Entscheidungen charakterisiert werden. Vgl. zum Begriff des wirtschaftlichen Handelns und seiner Zielbestimmtheit, Koch, Helmut: Über eine allgemeine Theorie des Handelns. In: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift für E. Gutenberg, Hrg.: H. Koch, Wiesbaden 1962, S. 399; derselbe: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime. In: ZfhF Neue Folge, 3. Jg. 1951, S. 161; Schulze, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mit Hilfe der Bilanz, Diss. Berlin 1966, S. 20f; Angermann, Adolf: Industrielle Planungsrechnung, 1. Bd.: Entscheidungsmodelle, Frankfurt a.M., 1963, S. 36.

2) Vgl. Kosiol, Erich: Zur Problematik der Planung in der Unternehmung. In: ZfB, 37. Jg. (1967), S. 79.

3) Vgl. Biddingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, Wiesbaden 1968, S. 18; Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 18 f.

4) Vgl. Arbeitskreis Hax der Schmalenbach-Gesellschaft: Wesen und Arten unternehmerischer Entscheidungen. In: ZfbF 1964, S. 709-

zu 1.:

Die Einteilung in Planung, Realisation und Überwachung gilt für jedes Handeln, d.h. die Planung bedarf selbst wieder einer Planung, Realisation und Überwachung etc., so daß bei der Analyse ein iterativer Prozeß entsteht. Hieraus ergibt sich kein Ansatz zur Abgrenzung der Geschäftsführung. Werden die einzelnen Phasen organisatorisch getrennt und verschiedenen Aufgabenträgern zugeordnet, so können Handlungen durch die Planung fremdbestimmt und durch die Überwachung (dann = Prüfung) fremdüberwacht werden. Aus dieser Überlegung ließen sich eventuell Handlungen als nicht zur Geschäftsführung gehörig abgrenzen, wenn z.B. nur eigenes Handeln determiniert und überwacht wird.¹⁾ Gegen diese Abgrenzung spricht, daß dann bei einem Einmannunternehmen überhaupt keine Geschäftsführung vorliegt und generell die Geschäftsführung von der jeweils bestehenden Aufgabentrennung abhängt.

zu 2.:

Welche Entscheidungen als Ziel- oder Mittelentscheidungen anzusehen sind, hängt vom Betrachtungsstandort ab, da jede Mittelentscheidung für die jeweils nachfolgenden Entscheidungen Zielcharakter hat, so daß eine Ziel/Mittel-Hierarchie vorliegt.²⁾ Allerdings gibt es Entscheidungen, die stets Zielentscheidungen darstellen, weil sie auf die Festlegung der obersten Unternehmungsziele gerichtet sind. Sie bestimmen am weitestgehenden das Verhalten der Unternehmung und die Art ihrer Aufgaben³⁾ und können deshalb zur Geschäftsführung gezählt werden. Andererseits sind Handlungen, die durch letzte Mittelentscheidungen gekennzeichnet sind, also selbst keinen Zielcharakter für rangniedere Entscheidungen besitzen können, weil diese fehlen, eindeutig als sonstiges betriebliches Handeln zu klassifizieren.

1) Vgl. Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962, S. 101.

2) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 38 f.

3) Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 18.

zu 3.:

Die Abgrenzung der Geschäftsführung mit Hilfe der Unterscheidung von Initiativ- und Anpassungsentscheidungen erscheint nicht möglich, weil auch Anpassungsentscheidungen das Verhalten der Unternehmung sehr stark beeinflussen können und zum anderen eine autonome Bestimmung des Unternehmungsverhaltens schwer vorstellbar ist, da sich immer eine Veränderung der Umwelt vollzieht.

Insgesamt ist auf Grund der genannten Kriterien eine befriedigende Abgrenzung der Geschäftsführung nicht möglich. Auch wenn eine eindeutige und klare Trennung zwischen der Geschäftsführung und dem sonstigen betrieblichen Handeln nicht erreichbar erscheint ¹⁾, müssen Merkmale entwickelt werden, deren Vorhandensein eine betriebliche Handlung eher als Geschäftsführung klassifiziert oder nicht. Zu diesem Zweck soll an die jede Handlung charakterisierende Entscheidung angeknüpft werden.

Aus den bisherigen Überlegungen folgt, daß dann von Geschäftsführung gesprochen werden kann, wenn durch Entscheidungen die obersten Unternehmungsziele festgelegt werden, und wenn Handlungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Ziele vorliegen. Als weitere Abgrenzungsmerkmale sollen hier herangezogen werden:

1. Entscheidungsobjekte
2. Entscheidungsfeld
3. Entscheidungsgewißheit (-risiko)

1) Die Auffassungen über die Geschäftsführung bzw. Unternehmungsführung sind in der betriebswirtschaftlichen Literatur mannigfaltig. Eine widerspruchsfreie, überzeugende Abgrenzung ist bisher noch nicht gelungen und kann auch nicht Aufgabe dieser Arbeit sein. Vgl. zu den unterschiedlichen Auffassungen u.a. Hardach, Fritz-Wilhelm: Aufgaben der Unternehmensführung. Versuch einer kritischen Analyse. In: BFuP, 10. Jg. (1967), S. 558; Brödemann, Wolfgang: Die haushaltsrechtliche Prüfung der Geschäftsführung bei Industrieunternehmen mit Beteiligung des Bundes oder der Länder (Prüfung nach § 48 RHO) Diss. Berlin 1967, S. 35 ff.

zu 1.:

Werden die Handlungen danach getrennt, auf welche Objekte sich die Entscheidungen beziehen, so lassen sich als unterscheidbare Objektbereiche die Unternehmungsziele, die Organisation und der laufende Betriebsprozeß heranziehen. Entscheidungen, die auf die Bestimmung der obersten Unternehmungsziele, auf die Ableitung operationaler Gesamtziele sowie der Teilziele für die einzelnen Funktionsbereiche ¹⁾ gerichtet sind, gehören dabei zur Geschäftsführung. Bei der weiteren Konkretisierung der Bereichsziele ist die Zuordnung der Entscheidungen zur Geschäftsführung davon abhängig, welche Bedeutung sie für die Genossenschaft als Ganzes haben. Relativ grose Bedeutung indem z.B. auch Auswirkungen in anderen Funktionsbereichen auftreten, oder wenn eine Abstimmung zwischen den einzelnen Funktionsbereichen notwendig wird, sprechen für die Zuordnung der Entscheidung zur Geschäftsführung. Andererseits sind reine Mittelentscheidungen ohne Zielcharakter für andere Entscheidungen keinesfalls zur Geschäftsführung zu zählen.

Ist die Organisation ²⁾ Gegenstand der Entscheidungen, so liegt dann Geschäftsführung vor, wenn sich die Strukturierung auf den gesamten Systemaufbau (Aufbauorganisation) ³⁾ bezieht. Entscheidungen, die die Formen des Arbeitsablaufes innerhalb der vorhandenen Aufbauorganisation der Genossenschaft bestimmen, gehören jedoch nicht zur Geschäftsführung, wenn es sich dabei um intrapersonale Aufgabenteilung (Aufgabeneinteilung) ⁴⁾ handelt. Im Bereich der interpersonalen Aufgabenteilung (Aufgabenverteilung) ⁴⁾ kann sowohl Geschäftsführung, als auch sonstiges betriebliches Handeln vorliegen. Ablauforganisatorische Entscheidungen können jedoch dann zur Geschäftsführung gerechnet werden, wenn sie sich auf

1) Als Funktionsbereiche werden hier die Beschaffung, Leistungserstellung, Leistungsverwertung, Finanzierung und Verwaltung verstanden.

2) Zum Organisationsbegriff vgl. Kosiol, Erich: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962, S. 20.

3) Ebenda, S. 32.

4) Ebenda, S. 30.

die gesamte Genossenschaft oder zumindest einzelne Funktionsbereiche erstrecken. Eine weitere Abgrenzung kann nur durch die Kombination mit den anderen Merkmalen der Geschäftsführung erfolgen.

Bezieht sich die Entscheidung auf den laufenden Betriebsprozeß, so ist eine Zuordnung zur Geschäftsführung nur durch Heranziehung weiterer Merkmale möglich.¹⁾ Der Überwiegende Teil derartiger Entscheidungen charakterisiert jedoch sonstiges betriebliche Handeln.

zu 2.:

Jeder Entscheidung läßt sich ein bestimmtes Entscheidungsfeld zuordnen. Darunter sind "... Menge und Art der Personen und Sachen, die durch einen Willensakt direkt oder indirekt beeinflußt werden können ..." und "... Gegebenheiten der Umwelt, die den Erfolg der Willensakte beeinflussen ..." ²⁾ zu verstehen. Die einzelnen Entscheidungen können sich in Entscheidungsfeldern mit unterschiedlich großem Aktionsfeld vollziehen. Das Aktionsfeld ist um so größer, je mehr Aktionsparameter dem Handelnden zur Verfügung stehen, je größer also der Freiheitsgrad für die Entscheidung ist.³⁾ Entscheidungen in relativ großen Aktionsfeldern gehören zur Geschäftsführung, während das sonstige betriebliche Handeln durch Entscheidungen mit geringem Freiheitsgrad gekennzeichnet ist.

Die Entscheidungen können zu einer Teilung des Entscheidungsfeldes führen, die zeitlicher, sachlicher oder personeller Art ist. Eine zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes liegt vor, wenn die Entscheidungswirkungen nur langfristig veränderbar sind. Entscheidungen, deren Wirkungen kurzfristig durch neue Entscheidungen veränderbar sind, führen dagegen zu keiner zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes.⁴⁾ Geschäftsführungshandlungen sind überwie-

1) So kann z.B. durch eine große Entscheidungsungewißheit eine Geschäftsführungshandlung vorliegen.

2) Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 94.

3) Ebenda, S. 94.

4) Ebenda, S. 98f. So sind z.B. Entscheidungen, die zu einer Veränderung der Betriebsgröße führen, nicht kurzfristig revidierbar.

gend mit einer zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes verbunden, d.h. die Entscheidungswirkungen sind tendenziell langfristiger Natur.

Wird eine sachliche und/oder personelle Teilung des Entscheidungsfeldes herbeigeführt, so handelt es sich um Organisationsentscheidungen, denn es werden bestimmte Aufgaben zergliedert und bestimmten Aufgabenträgern zugeordnet. Damit gelten aber die bei den Entscheidungsobjekten gemachten Ausführungen. Allerdings muß berücksichtigt werden, daß durch derartige Entscheidungen auch gleichzeitig eine zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes erfolgen kann, so daß etwa ablauforganisatorische Entscheidungen, die langfristige Wirkungen haben, als Geschäftsführung anzusehen sind.

zu 3.:

Die Wirkungen jeder Entscheidung sind ungewiß, d.h. es besteht keine Sicherheit, daß die erwarteten Wirkungen eintreten. Wie groß die Ungewißheit ist, dürfte davon abhängen, wie weit die Entscheidungen in die Zukunft reichen und wie elastisch das Entscheidungsfeld ist ¹⁾, in dem sie getroffen werden. Beeinflussen die möglichen Ereignisse die Wirkungen der Entscheidungen relativ wenig, liegt also eine hohe "Erfolgselastizität" ²⁾ vor, so sind die Entscheidungswirkungen verhältnismäßig wenig ungewiß. Dieses trifft auf das sonstige betriebliche Handeln zu, während Geschäftsführungshandlungen sich i.d.R. durch ein höheres Maß an Ungewißheit auszeichnen. ³⁾

Werden die Überlegungen zur Geschäftsführung als Funktion zusammengefaßt, so stellt sie sich als die Entscheidungen in der

1) Vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, a.a.O., S.101 ff.

2) Ebenda, S.101 ff.

3) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. 1. Bd. Die Produktion, a.a.O., S. 140 ff.

Genossenschaft dar, die durch folgende Merkmale gekennzeichnet sind:

1. Gegenstand der Entscheidungen ist vorwiegend
 - a) Bestimmung der obersten Unternehmungsziele, Ableitung operationaler Gesamtziele sowie der Teilziele für die einzelnen Funktionsbereiche
 - b) Überwachung der Einhaltung dieser Ziele
 - c) Abstimmung zwischen den einzelnen Funktionsbereichen
 - d) Aufbauorganisation
 - e) ablauforganisatorische Regelungen, die die gesamte Genossenschaft oder einzelne Funktionsbereiche betreffen
2. Das Entscheidungsfeld, in dem sich die Entscheidungen vollziehen, kann
 - a) durch ein relativ großes Aktionsfeld mit großem Freiheitsgrad für die Entscheidungen gekennzeichnet werden
 - b) durch die Entscheidungen zeitlich geteilt werden, weil diese langfristige Wirkungen haben
3. Die Entscheidungen werden unter relativ großer Ungewißheit getroffen

Diese Merkmale müssen nicht alle gemeinsam auftreten. Da sie auf verschiedenen gedanklichen Ebenen liegen, überschneiden sie sich teilweise. So sind z.B. die Zielentscheidungen auch i.d.R. immer durch die Merkmale 2. und 3. bestimmt. Diese Merkmale dienen deshalb vorwiegend der Charakterisierung solcher Entscheidungen, die durch ihren Gegenstand nicht von vornherein der Geschäftsführung bzw. dem sonstigen betrieblichen Handeln zugeordnet werden können.

Auf die organisatorische Trennung der Aufgaben und ihre Verteilung wurde als Abgrenzungskriterium verzichtet, weil der Geschäftsführungsbegriff hiervon nicht abhängig gemacht werden darf.

Die aufgeführten Merkmale umreißen die Geschäftsführung als Funktion, wie sie bei einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung verstanden werden kann. Zur inhaltlichen Bestimmung als Objekt der Prüfung nach § 53 GenG müssen aber auch das Ziel und die Gründe für diese Prüfung berücksichtigt werden. Da die Prüfung hauptsächlich den Interessen der Mitglieder dienen soll, ist zu fragen, ob Entscheidungen der Generalversammlung, die die vorstehenden Merkmale aufweisen, Prüfungsgegenstand sind.

Da das Gesetz den Mitgliedern der Genossenschaft (anders als bei Aktionären) aber das Recht zur Geschäftsführung einräumt, müssen solche Handlungen - sofern sie vorgenommen wurden - auch geprüft werden.¹⁾ Allerdings dürfte dieser Fall im heutigen Genossenschaftswesen der Bundesrepublik Deutschland selten anzutreffen sein.

Von den genannten Merkmalen der Geschäftsführung muß jedoch zur Bestimmung des Prüfungsobjektes von der Festlegung der obersten Unternehmungsziele abgesehen werden, da diese für die Genossenschaft konstituierend sind und die Prüfung gerade die Erfüllung dieser Ziele durch die Geschäftsführung feststellen soll.

Damit ist die hier als Prüfungsobjekt zu verstehende Geschäftsführung als eine Funktion zu betrachten, die nicht an bestimmte Organe gebunden ist²⁾ und die durch Entscheidungen charakterisiert ist, die - abgesehen von der Festlegung der obersten Ziele der Genossenschaft - entweder auf die aufgeführten Objekte gerichtet sind oder/und sich in einem relativ großen Aktionsfeld unter relativ großer Ungewißheit vollziehen und/oder zu einer zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes führen.

1) Anderer Ansicht ist Saage, der meint, daß die Entscheidungen der Gesellschafter nicht zum Gegenstand der Geschäftsführungsprüfung gehören soweit ihnen die Befugnis dazu durch Gesetz und Satzung übertragen ist. Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 6; vgl. auch S. 16.

2) Die Funktion ist jedoch an Personen gebunden. Diese brauchen jedoch nicht einem bestimmten Organ oder einer bestimmten organisatorischen Einheit der Genossenschaft anzugehören. Wer faktisch Entscheidungen mit den genannten Merkmalen trifft, der gehört insoweit zur Geschäftsführung.

Nachdem das Prüfungsobjekt inhaltlich bestimmt ist, soll nun eine generelle Erörterung der für eine Geschäftsführungsprüfung möglichen Maßstäbe erfolgen. Dieses ist notwendig, um einerseits die Stellung des genossenschaftlichen Erfolges im Rahmen der Geschäftsführungsprüfungsmaßstäbe herauszuarbeiten, andererseits werden die Überlegungen hinsichtlich der an indirekte Prüfungsmaßstäbe zu stellenden Anforderungen für eine Analyse des Erfolgsmaßstabes anhand des Prüfungsprozesses benötigt.¹⁾

D. Maßstäbe für die Geschäftsführungsprüfung

I. Arten von Prüfungsmaßstäben

a) Unterscheidungskriterien

Die Prüfung ist als spezielle Vergleichshandlung prozeßunabhängiger Personen wie jede Überwachung durch das zwischen den Vergleichsobjekten bestehende Rangverhältnis gekennzeichnet.²⁾ Dem zu prüfenden Istobjekt wird ein Sollobjekt als Beurteilungsmaßstab gegenübergestellt. Das ranghöhere Sollobjekt wird im Rahmen einer Prüfung als Prüfungsmaßstab bezeichnet.³⁾ Quellen der Prüfungsmaßstäbe sind die ihnen übergeordneten Prüfungsnormen, aus denen sie abzuleiten sind. Der Unterschied zwischen Maßstab und Norm besteht im zunehmenden Konkretisierungsgrad im Verhältnis zu den Istobjekten. Während Ist- und Sollobjekte die gleiche Struktur aufweisen müssen, um vergleichbar zu sein, sind die Normen i.d.R. allgemeinerer Art als die Istobjekte.⁴⁾ Daraus ergibt sich die Notwendig-

1) Vgl. dazu den 3. Teil dieser Arbeit S. 167 ff.

2) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 209.

3) Sollobjekte im Rahmen von Kontrollen können demgemäß Kontrollmaßstäbe genannt werden. Wenn hier von Sollobjekten gesprochen wird, sind immer die Prüfungsmaßstäbe gemeint.

4) Im Grenzfall können Prüfungsnormen bereits so strukturiert sein, daß sie den in der Prüfungsordnung angegebenen Istobjekten unverändert gegenübergestellt werden können. Hier wären die Beziehungen Norm und Maßstab bzw. Sollobjekt inhaltsgleich.

keit der Ableitung von Istobjektisomorphen Sollobjekten aus den Prüfungsnormen. ¹⁾

Die Prüfungsmaßstäbe lassen sich nach den Normen unterscheiden, aus denen sie abgeleitet sind, und danach, ob sie den Istobjekten direkt gegenübergestellt werden können. Somit müssen einerseits die Prüfungsnormen differenziert werden, andererseits die Sollobjekte nach ihrer Isomorphie zu den Istobjekten unterschieden werden.

b) Unterscheidung der Prüfungsmaßstäbe nach ihren Quellen

Quellen der Prüfungsmaßstäbe sind die Normen, aus denen sie abgeleitet werden. So weit die Prüfungsordnungen Normen vorgeben, muß der Prüfer aus ihnen die notwendigen Sollobjekte entwickeln. ²⁾

Für diese Ableitung der Prüfungsmaßstäbe aus den vorgegebenen (objektiven) Normen kann ein Entscheidungsspielraum vorliegen, den der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen auszufüllen hat. Liegt ein derartiger Ermessensspielraum nicht vor, so sind auch die Sollobjekte eindeutig vorgegeben.

Nach ihrer Quelle, der dem Prüfer vorgegebenen Norm, können die Prüfungsmaßstäbe als vorgegebene bezeichnet werden. Je nach Vorhandensein eines Ermessensspielraumes für ihre Ableitung läßt sich dabei zwischen eindeutig und nicht eindeutig vorgegebenen Sollobjekten unterscheiden. Sind dem Prüfer die Normen für die Beurteilung nicht vorgegeben, so muß er sie sich selbst schaffen und daraus die notwendigen Sollobjekte ableiten. Diese können als nicht vorgegebene Prüfungsmaßstäbe bezeichnet werden.

1) Ähnliches ergibt sich auch, wenn die Prüfungsobjekte so komplex und unbestimmt sind, daß sie vom Prüfer in konkretere Teilobjekte für die einzelnen Vergleichshandlungen zu zerlegen sind. Vgl. auch die Ausführungen zum Prüfungsbegriff.

2) Sofern die Norm nicht bereits soweit konkretisiert ist, daß sie dem Istobjekt unmittelbar als Sollobjekt gegenübergestellt werden kann. Vgl. auch S. 31 ff.

Grundsätzlich ist denkbar, daß vorgegebene sowie nicht vorgegebene Normen als Quellen der Prüfungsmaßstäbe außerbetrieblicher oder betrieblicher Natur sind. Außerbetriebliche Normen sind dem Betrieb von außen gesetzt und lassen sich mit v. Wysocki in ethische Normen und Rechtsnormen trennen.¹⁾ Beide sind dem Betrieb gegenüber "vorgegebene" Normen; für den Prüfer gilt dieses nur hinsichtlich der Rechtsnormen, weil die Feststellung der Einhaltung ethischer Normen nicht zu den Zielen ökonomischer Prüfungen gehört. Aus den vorgegebenen Normen abzuleitende Sollobjekte sind vorgegebene Prüfungsmaßstäbe.

Die betrieblichen Normen sind Handlungspostulate, die vom Betrieb bzw. seinen Willenszentren festgelegt werden. Insofern sind alle betrieblichen Ziele Normen. Derartige Zielnormen können durch die Prüfungsordnung dem Prüfer vorgegeben sein und stellen dann objektive Normen dar. Aus ihnen lassen sich die Sollobjekte so lange im Rahmen eines Ermessensspielraumes ableiten, wie die als Norm vorgegebenen Ziele einen höheren Abstraktionsgrad besitzen, als die zu beurteilenden Istobjekte.²⁾

Sind dem Prüfer keine Normen durch die Prüfungsordnung vorgegeben, so kann er sie sich - da die Rechtsnormen immer vorgegebene Normen sind - nur aus dem Bereich der Zielnormen entwickeln. Orientiert er sich dabei pflichtgemäß am Prüfungsziel, so steckt dieses den Rahmen für seine Normenauswahl ab. Da das Ziel der Prüfung nach § 53 GenG letztlich zur Realisierung der genossenschaftlichen Zielset-

1) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, in: ZfB 1963, S. 211 ff. sowie derselbe: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 210 ff.

2) Wenn ein Prüfer z.B. den Umsatz anhand eines konkreten Umsatzziels (100.000 DM oder 10% höher als der Branchendurchschnitt) prüfen soll, so ist die vorgegebene Umsatznorm entweder gleichzeitig Sollobjekt (Umsatz 100.000 DM) oder das Sollobjekt ist aus der Norm ohne Ermessensspielraum ableitbar (10% höher als Branchendurchschnitt). Ist die vorgegebene Norm dagegen abstrakter, so z.B. maximaler Umsatz, so muß eine bestimmte Umsatzhöhe als Sollobjekt dem Istumsatz gegenübergestellt werden. Was aber unter den gegebenen Umständen der maximale Umsatz ist, entscheidet der Prüfer subjektiv.

zung beitragen soll, stellt das oberste Ziel der Genossenschaft eine quasi vorgegebene Norm dar, die der Prüfer nicht unberücksichtigt lassen kann, und die den Rahmen für seine Normenauswahl absteckt.

Die Ableitung von Prüfungsmaßstäben aus den Zielnormen kann unterschiedlich erfolgen. Sie kann auf den, von der Genossenschaft vorgestellten, d.h. geplanten Zielerreichungen oder auf den realisierten Zielerreichungen basieren. Demgemäß lassen sich Plangrößen und Realgrößen als Prüfungsmaßstäbe unterscheiden.¹⁾ Außerdem können aus den Zielnormen auch Sollobjekte abgeleitet werden, die sich an den realisierten Zielerreichungen anderer Betriebe orientieren. Hierbei handelt es sich um außerbetriebliche Realgrößen als Prüfungsmaßstäbe.

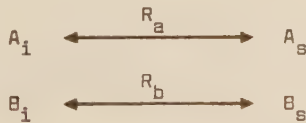
Nach den Normen, aus denen die Sollobjekte abzuleiten sind, lassen sich demnach vorgegebene und nicht vorgegebene Prüfungsmaßstäbe unterscheiden. Die vorgegebenen sind entweder betrieblicher oder außerbetrieblicher Natur und können eindeutig bzw. nicht eindeutig vorgegeben sein. Die nicht vorgegebenen Prüfungsmaßstäbe lassen sich aus den betrieblichen Zielnormen ableiten und sind geplante oder realisierte Größen.

1) Vgl. dazu Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 70 f.

c) Unterscheidung der Prüfungsmaßstäbe nach ihrer Isomorphie
mit den Istobjekten

Das Problem der Isomorphie zwischen Soll- und Istobjekten beruht darauf, daß nur Vergleichbares verglichen werden kann. Im Prüfungsprozeß bedeutet Isomorphie der Vergleichsobjekte die Übereinstimmung ihrer zu beurteilenden Merkmale. ¹⁾ Diese Merkmalsgleichheit mit den Istobjekten liegt bei den eindeutig vorgegebenen Prüfungsmaßstäben ex definitione fest. Bei den nicht eindeutig vorgegebenen und insbesondere den nicht vorgegebenen Prüfungsmaßstäben muß der Prüfer die Forderung nach Isomorphie beachten.

Neben den istobjektisomorphen Prüfungsmaßstäben sind aber auch solche denkbar, die das Isomorphiegebot im vorstehend umrissenen Sinn nicht erfüllen. Sie finden dann Anwendung, wenn die Konstruktion derartig isomorpher Sollobjekte nicht möglich oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist. Allerdings müssen diese Sollobjekte in einem Zusammenhang zu den zu beurteilenden Istobjekten stehen, wenn ihre Anwendung sinnvoll sein soll. Die Forderung nach Isomorphie wird deshalb nicht generell aufgegeben, sondern von der Merkmalsgleichheit auf eine Verhältnisgleichheit verlagert. Die Relation zwischen den Merkmalen des Istobjektes A_i und denen des (nichtkonstruierten) Sollobjektes A_s (R_a) muß der Relation zwischen den Merkmalen des Istobjektes B_i und den Merkmalen des Sollobjektes B_s (R_b) isomorph sein. ²⁾



-
- 1) Vgl. allgemein zum Problem der Isomorphie zwischen Unternehmungsprozeß und seiner Abbildung, Schulze, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mithilfe der Bilanz, a.a.O., S. 173 ff.
- 2) A_i bzw. A_s sind bereits die Abbildungen des Ist- bzw. Sollobjektes.

Da A_i letztlich beurteilt werden soll, muß aus dem Verhältnis der Merkmalsausprägungen zwischen B_i und B_s auf das Verhältnis zwischen A_i und A_s geschlossen werden. Dieses Vorgehen wird als indirekte Prüfung ¹⁾, die Feststellung der Abweichungen der Merkmalsausprägungen als indirektes Messen bezeichnet. ²⁾ Die Größe B ist zum indirekten Prüfungsmaßstab für A_i geworden.

B_i und B_s stellen für die Vergleichshandlung Ersatzvergleichsobjekte dar. Zwischen ihnen muß Merkmalsgleichheit bestehen. Abweichungen des Ersatzistobjektes (B_i) vom Ersatzsollobjekt (B_s) führen zu einem Urteil, aus dem das Prüfungsurteil über das Prüfungsobjekt A_i gefolgert wird. Die Art der Schlußfolgerung und die Bedeutung des Prüfungsurteils hängt von der Isomorphie zwischen R_a und R_b ab. Bezieht sich diese Isomorphie auf einen funktionalen Zusammenhang, so ist bei Kenntnis der Funktion das mit Hilfe des indirekten Prüfungsmaßstabes entwickelte Urteil von gleicher Qualität, wie ein auf den Abweichungen zwischen A_i und A_s basierendes Urteil. ³⁾ In diesem Fall muß A_s prinzipiell konstruierbar sein, so daß nur Wirtschaftlichkeitserwägungen zur Anwendung eines indirekten Prüfungsmaßstabes führen (wahlweise indirektes Prüfen). ⁴⁾ Der funktionale Zusammenhang zwischen R_a und R_b liegt dann auch zwischen A_i und B_i bzw. A_s und B_s vor.

Ist andererseits die Konstruktion von A_s und die Abbildung von A_i und A_s nicht möglich, so müssen Ersatzobjekte herangezogen werden (zwangsweise indirektes Prüfen). Wenn auch kein funktionaler Zusammenhang zwischen Prüfungsobjekt und Ersatzobjekt besteht, so muß irgend ein Zusammenhang bestehen und die Art des Zusammenhanges

1) Vgl. zur indirekten Prüfung Kommission für Buchprüfung der U.E.C.: Die Prüfung des Jahresabschlusses, Düsseldorf 1964, S. 25.

2) Vgl. Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1962, S. 67 ff.

3) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 226.

4) In Anlehnung an Szyperski, der wahlweise und zwangsweise indirekt Messen unterscheidet, vgl. Szyperski, Norbert: ebenda, S. 70 f.

bekannt sein. Die Aufgabe des Prüfers ist hier die Auswahl solcher Ersatzobjekte mit möglichst engem und nachweisbarem Zusammenhang zum zu beurteilenden Prüfungsobjekt.¹⁾

Nach der Isomorphie mit den Istobjekten lassen sich insgesamt direkte und indirekte Prüfungsmaßstäbe unterscheiden, wobei die indirekten Prüfungsmaßstäbe entweder funktional abhängige Sachverhalte der zu beurteilenden Größen und damit wahlweise anwendbar sind, oder in einem nicht funktionalen Zusammenhang zu den Prüfungsobjekten stehen und, weil andere Maßstäbe nicht vorhanden sind bzw. ihre Anwendung unwirtschaftlich wäre, angewendet werden müssen.

II. Verbindlichkeit der Prüfungsmaßstäbe

Prüfungsmaßstäbe können eine unterschiedliche Eignung zur Gewinnung eines Urteils über die Istobjekte besitzen. Da die Prüfung selbst ein wirtschaftlicher Vorgang ist, müssen sie die vergleichsweise größte Eignung zur Erreichung des Prüfungsziels aufweisen.²⁾ Bestimmungsfaktor der absoluten Eignung der Sollobjekte ist ihre Verbindlichkeit. Darunter ist sowohl die Stärke des Zwangs zu ihrer Anwendung als auch die Bedeutung des bei ihrer Anwendung entstehenden Urteils zu verstehen.³⁾

-
- 1) Dieser Zusammenhang stützt sich auf außerhalb des Vergleichsvorganges liegende Erwägungen, die teilweise fiktiven Charakter haben. Letztlich wird jedoch der Ersatzsachverhalt beurteilt und dieses Urteil auf den Prüfungsgegenstand übertragen. Vgl. auch dazu v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 230.
 - 2) Vergleichsweise größte Eignung bedeutet auch die Berücksichtigung der bei Anwendung eines Prüfungsmaßstabes entstehenden Kosten.
 - 3) Zwischen Anwendungszwang und Urteilsbedeutung bestehen Wechselwirkungen. Der Zwang zur Anwendung ist z.B. bei nicht vorgegebenen Prüfungsmaßstäben um so größer, je aussagefähiger das bei ihrer Anwendung entstehende Urteil ist. Umgekehrt ist das Urteil mit Hilfe eindeutig vorgegebener Sollobjekte verbindlicher als ein Urteil mit Hilfe nicht eindeutig vorgegebener Sollobjekte.

Um dem Prüfungsziel gerecht zu werden, müssen Prüfungsmaßstäbe immer ein Mindestmaß an Verbindlichkeit besitzen, da die Anwendung unverbindlicher Sollobjekte zu willkürlichen Urteilen führt. Zwischen absolut verbindlichen Prüfungsmaßstäben (eindeutig vorgegebene Sollobjekte) und absolut unverbindlichen (nicht vorgegebene, indirekte Sollobjekte ohne jegliche Isomorphie mit den Prüfungsobjekten) gibt es eine Vielzahl unterschiedlicher Verbindlichkeitsgrade, die hier in vier Gruppen eingeteilt werden.

Absolute Verbindlichkeit kennzeichnet alle Prüfungsmaßstäbe, die aus vorgegebenen Normen ohne Ermessensspielraum abzuleiten sind bzw. im Grenzfall mit der vorgegebenen Norm übereinstimmen (eindeutig vorgegebene Sollobjekte). Zur Gruppe der Prüfungsmaßstäbe mit hoher Verbindlichkeit gehören alle Sollobjekte, die aus vorgegebenen Normen im Rahmen eines Ermessensspielraumes abzuleiten sind (nicht eindeutig vorgegebene Sollobjekte).

Alle nicht vorgegebenen Prüfungsmaßstäbe besitzen einen niedrigeren Verbindlichkeitscharakter, da der Zwang zu ihrer Anwendung nicht durch den Prüfungsauftrag bedingt ist, sondern sich nur aus ihrer Zweckmäßigkeit ableiten läßt. Diese ist hauptsächlich durch die Aussagefähigkeit der Prüfungsurteile bestimmt, die ihrerseits von der Isomorphie zwischen Soll- und Istobjekten abhängt. Danach läßt sich eine Gruppe von Prüfungsmaßstäben mittlerer Verbindlichkeit und eine geringer Verbindlichkeit unterscheiden. Alle nicht vorgegebenen direkten und wahlweise indirekten Prüfungsmaßstäbe haben mittlere Verbindlichkeit, da Soll- und Istobjekte merkmalsgleich sind, bzw. die Verhältnisgleichheit zwischen Prüfungsobjekten und Ersatzobjekten auf einem funktionalen Zusammenhang beruht. Geringe Verbindlichkeit kennzeichnet schließlich alle zwangsweise indirekten Prüfungsmaßstäbe, da die Ersatzobjekte mit den Prüfungsobjekten in einem nicht funktionalen Zusammenhang stehen.

III. Mögliche Maßstäbe für die Geschäftsführungsprüfung

Werden die zur Prüfung der Geschäftsführung von Genossenschaften nach § 53 GenG zur Anwendung gelangenden Prüfungsmaßstäbe ermittelt, so kann dieses nur durch eine entsprechende Analyse der Prüfungsordnung ¹⁾ geschehen. Aus den Prüfungsvorschriften, den Rechnungslegungsvorschriften und den Vorschriften des GenG über die Aufgaben der Geschäftsführungsorgane ergeben sich eine Reihe von Normen, die zur Beurteilung der Geschäftsführung herangezogen werden müssen. Sie können als vorgegebene Normen durch Satzungsbestimmungen und durch allgemeine Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze, wie z.B. durch die bereits entwickelten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergänzt werden. Den aus ihnen abgeleiteten vorgegebenen Prüfungsmaßstäben ist gemeinsam, daß sie sich auf die Ordnungsmäßigkeit einzelner Handlungen der Geschäftsführung beziehen, nicht jedoch auf deren Zweckmäßigkeit und auf die Geschäftsführung als Ganzes. So sind z.B. die Rechnungslegungsvorschriften des GenG in Verbindung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgegebene Normen für die Ordnungsmäßigkeit der Erfüllung einer Aufgabe der Geschäftsführung, nämlich der Aufgabe zur Buchführung und Rechenschaftslegung.

Zur Erreichung des Prüfungszieles muß der Geschäftsführungsprüfer neben diesen vorgegebenen Normen solche zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung entwickeln, um hieraus Prüfungsmaßstäbe abzuleiten. Da diese weitgehend durch die Istobjekte bestimmt sind ²⁾, lassen sich grundsätzlich zwei Wege für die Ermittlung der Sollobjekte unterscheiden.

-
- 1) "Unter Prüfungsordnung soll dabei das Ganze der Vorschriften und Bestimmungen verstanden werden, durch die die einzelnen ... Elemente der Prüfung bestimmt und in ihrem gegenseitigen Verhältnis festgelegt werden." Loitlsberger, Erich: Zur Theorie der Prüfung, Grundlagen der Buchprüfung, a.a.O., S. 23.
 - 2) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 65.

Das Prüfungsobjekt "Geschäftsführung" läßt sich einmal in Teilobjekte zerlegen, für die Sollobjekte abzuleiten sind, zum anderen wird die Geschäftsführung als Ganzes beurteilt, so daß hierfür komplexe Gesamtmaßstäbe erforderlich werden.

Bei der Zerlegung der Geschäftsführung in Teilobjekte werden entweder die einzelnen Geschäftsführungshandlungen direkt einer Beurteilung unterworfen, oder es werden Ersatztatbestände für Teile der Geschäftsführung herangezogen, so daß eine indirekte Prüfung vorliegt. Sollen die einzelnen Geschäftsführungshandlungen geprüft werden, dann muß der Prüfer aus dem Ziel der Genossenschaft Sollhandlungen ableiten. Darunter sind die Handlungen zu verstehen, die unter den gegebenen Bedingungen am besten zur Zielerreichung beitragen. (Optimalhandlungen). Eine derartige direkte Prüfung ist jedoch aus mehrerlei Gründen faktisch unmöglich. Der Prüfer müßte sämtliche einzelnen Geschäftsführungshandlungen einer Prüfung unterziehen, weil er bei stichprobenweiser Prüfung die nicht geprüften Handlungen nicht beurteilen kann, da ein Repräsentations-schluß nicht möglich ist.¹⁾ Er müßte dieses aber auch deshalb tun, weil die Zweckmäßigkeit einer Geschäftsführungshandlung nicht isoliert, sondern nur im Zusammenhang mit den anderen Handlungen beurteilt werden kann. Die direkte Prüfung wäre demnach auch immer eine lückenlose Prüfung. Da zur sachgemäßen Prüfung aller Geschäftsführungshandlungen annähernd oder ebenso viel Zeit benötigt wird, wie zur Geschäftsführung selbst, ist dieses prüferische Vorgehen allein aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus undurchführbar.

Daneben entsteht bei einem derartigen Vorgehen die Gefahr von Fehlurteilen auf Grund einer Überforderung des Prüfers. Er müßte aus dem obersten Betriebsziel heraus Sollhandlungen für sämtliche vorgenommene Geschäftsführungshandlungen ableiten und darüber hinaus auch noch für alle Handlungen die notwendig waren, aber unter-

1) Die einzelnen Handlungen sind nicht ähnliche Elemente einer Grundgesamtheit, da sie z.T. völlig unterschiedlicher Art sind.

lassen wurden. Es wird deutlich, daß dadurch die vorhandene Geschäftsführung letztlich mit einer Geschäftsführung verglichen würde, wie sie der Prüfer vorgenommen hätte. Ein derartiger Prüfungsmaßstab ist nicht nur äußerst subjektiv, sondern bedeutet, daß der Prüfer sich für den besseren Geschäftsführer hält.¹⁾

Werden dagegen Teile der Geschäftsführung indirekt geprüft, so hängt die Zerlegung in Prüfungsteilobjekte von den möglichen Ersatztatbeständen ab. Da sich für Teile der Geschäftsführung keine funktional abhängigen Ersatzobjekte finden lassen, müssen solche herangezogen werden, die in einem möglichst engen Zusammenhang zur Geschäftsführung stehen, sie also teilweise abbilden können. Ein Beispiel für derartige Ersatzobjekte ist die Betriebsorganisation²⁾, da sie größtenteils ein Ergebnis der Geschäftsführung ist. Die Systemgestaltung ist als betriebliches Handeln überwiegend Geschäftsführung, und ein bedeutsamer Teil der Geschäftsführung besteht in der Systemgestaltung. Mit Hilfe einer Sollorganisation wird die Istorganisation beurteilt und aus diesem Urteil eine Aussage über die Geschäftsführung gefolgert. Neben den Schwierigkeiten der Organisationsprüfung selbst, besteht die Problematik bei der Anwendung derartiger indirekter Prüfungsmaßstäbe darin, daß sie nur zu einem Teilurteil über die Geschäftsführung führen. Es müssen also mehrere solcher Ersatztatbestände herangezogen und die Teilurteile zu einem Gesamturteil zusammengefaßt werden. Die Schwierigkeiten bei diesen Prüfungsmaßstäben liegen also in der Feststellung des Zusammenhangs mit einem Teil der Geschäftsführung und in der Zusammenfassung der Einzelurteile zu

1) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 150 und S. 208.

2) Vgl. Kicherer, Hans-Peter: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, a.a.O., S. 72. Neben der Organisation führt Kicherer die gesamte Politik der Unternehmensleitung als weiteres Prüfungsgebiet an, ohne jedoch darauf einzugehen, daß diese Objekte Teile der Geschäftsführung sind und damit eine direkte Prüfung vorläge, während die Organisation als teilweises Ergebnis der Geschäftsführung ein Ersatztatbestand darstellt, so daß es sich um eine indirekte Prüfung handelt. Ein weiteres Beispiel für eine teilweise Abbildung der Geschäftsführung durch Ersatztatbestände könnten die Zinserträge sein, weil ihre Höhe von den Dispositionen der Geschäftsführung abhängt.

einem Gesamturteil über die Geschäftsführung. Trotz dieser Probleme ist die Heranziehung derartiger Ersatztatbestände zur Beurteilung von Teilen der Geschäftsführung, eventuell verbunden mit der direkten Prüfung einzelner Geschäftsführungshandlungen, der in der Prüfungspraxis hauptsächlich beschrittene Weg.¹⁾

Neben der Aufgliederung der Geschäftsführung in Teilobjekte könnte diese auch als Ganzes geprüft werden. Für die Vornahme einer direkten Prüfung müßte eine Sollgeschäftsführung aus dem obersten Betriebsziel abgeleitet werden, und beide Objekte, die Ist- und die Sollgeschäftsführung, wären isomorph abzubilden. Die Geschäftsführung ist aber als eine Vielzahl der unterschiedlichsten und nur in ihrer Bedeutung für die Unternehmung ähnlichen Handlungen nicht durch eine Größe isomorph abbildbar. Sie ist ein relativ komplexer Sachverhalt und als Ganzes nicht konkretisierbar. Was als Prüfungsobjekt aber nicht konkretisiert ist, dem kann kein Sollobjekt gegenübergestellt werden. Eine direkte Prüfung der Geschäftsführung als Ganzes ist danach nicht möglich.

Zur indirekten Prüfung der Geschäftsführung als Ganzes müssen Ersatztatbestände herangezogen werden, die auf Grund ihres Zusammenhanges mit der Geschäftsführung diese auch in ihrer Gesamtheit abbilden können. Die gesamte Geschäftsführung muß auf diese Ersatzgrößen einwirken und mit ihnen im Zusammenhang stehen. Sind andererseits diese Ersatzgrößen ausschließlich oder in einem eindeutig bestimmbareren Umfang durch die Geschäftsführung bedingt, so können sie den Teil der Geschäftsführung abbilden, durch den sie bedingt sind. Ersatztatbestände, die beide Anforderungen erfüllen, sind für die Geschäftsführung jedoch nicht auffindbar. Eine Reihe der in Frage kommenden betrieblichen Größen, wie z.B. die Organisation, die Vermögenssituation, die Finanzstruktur oder einzelne Merkmale der Betriebsgröße etc., bilden nur Teile der Geschäfts-

1) Vgl. dazu z.B. die "Richtlinien für die Prüfung von Konsumgenossenschaften". Hrgg. Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften e.V. Hamburg, Hamburg 1957.

führung ab und diese auch in einem nicht eindeutig bestimmten Umfang. ¹⁾ Sie führen zu Teilurteilen über die Geschäftsführung, die zu einem Gesamturteil zusammenzufassen sind, wobei auf Grund des nicht eindeutig bestimmten Zusammenhangs der Ersatztatbestände mit der Geschäftsführung die Teilurteile selbst fragwürdig sind.

Daneben sind betriebliche Größen denkbar, auf die sich die gesamte Geschäftsführung (relativ direkt) auswirkt. ²⁾ Die betriebliche Größe, auf die sich die gesamte Geschäftsführung auswirkt, ist der Gesamterfolg. Als Grad der Erreichung des obersten Betriebsziels wirken sich auf den Erfolg sämtliche betriebliche Handlungen aus. ³⁾ Die Geschäftsführungshandlungen haben als die bedeutsamsten betrieblichen Entscheidungen einen erheblichen Einfluß auf den Erfolg, so daß dieser als Ersatztatbestand für die gesamte Geschäftsführung im Rahmen der indirekten Prüfung herangezogen werden kann. Die gesamte Geschäftsführung wird durch den Erfolg abgebildet, da sie ihn immer in irgendeiner Weise beeinflusst. Allerdings drückt der Erfolg auch gleichzeitig die ihn neben der Geschäftsführung bestimmenden Faktoren (Nicht-Geschäftsführungshandlungen und außerbetriebliche Einflüsse) aus.

-
- 1) So ist z.B. der Umsatz als Merkmal der Betriebsgröße ein häufig gewählter Ersatztatbestand zur Beurteilung der Geschäftsführung. Er kann sie nur teilweise abbilden, da ein Teil der Geschäftsführungshandlungen sich nicht auf den Umsatz auswirken muß (z.B. beschaffungspolitische oder finanzpolitische Entscheidungen, Strukturänderungen, personalpolitische Entscheidungen etc.). Zum anderen ist der Umsatz nur in einem nicht eindeutig bestimmbar Umfang durch die Geschäftsführung bedingt, da auch andere betriebliche Handlungen sowie Umwelteinflüsse auf ihn einwirken. Diese Größen kommen in Betracht, weil sie zu einem entscheidenden Teil Ergebnisse der Geschäftsführungshandlungen sind.
 - 2) Auf Grund der (unterstellten) Interdependenzen aller betrieblicher Größen läßt sich irgend eine - wenn auch stark indirekte - Wirkung von allen behaupten.
 - 3) Erfolgsunwirksame Handlungen gibt es ex definitione nicht, da die Handlungen zielgerichtet sind und deshalb das Ziel immer mehr oder weniger erreichen bzw. nicht erreichen.

Außer dem Erfolg eines Betriebes lassen sich keine weiteren Größen heranziehen, die seine Geschäftsführung insgesamt in irgendeiner Weise abbilden. Ob konkrete betriebliche Größen, wie z.B. der Gewinn, der Umsatz etc., die gesamte Geschäftsführung abbilden können, hängt davon ab, wie weit sie den Inhalt des obersten Betriebsziels darstellen. So weit diese Größen nur betriebliche Teilziele repräsentieren, können sie auch nur einen nicht eindeutig bestimmbaren Teil der Geschäftsführung abbilden.

Werden die vorstehenden Überlegungen zusammengefaßt, so zeigt sich, daß die gesamte Geschäftsführung nicht mit Hilfe direkter Prüfungsmaßstäbe beurteilt werden kann, sondern nur einzelne Geschäftsführungshandlungen. Die zur Gesamtbeurteilung notwendigen indirekten Prüfungsmaßstäbe sind i.d.R. Ersatztatbestände, die in nicht eindeutig bestimmbarer Weise Teile der Geschäftsführung abbilden. Deshalb müssen verschiedene derartige Maßstäbe angewandt und die Einzelurteile zu einem Gesamturteil über die Geschäftsführung zusammengefaßt werden. Der Erfolg ist ein Ersatztatbestand, der die gesamte Geschäftsführung - wenn auch ebenfalls in nicht eindeutig bestimmter Weise - abzubilden vermag. Er ist damit einer der möglichen indirekten Prüfungsmaßstäbe und unter diesen der einzige Gesamtmaßstab.

Die Sollobjekte für eine Prüfung der gesamten Geschäftsführung sind nicht nur überwiegend indirekter Art, sondern - zumindest für die Prüfung nach § 53 GenG - nicht vorgegebene Prüfungsmaßstäbe. Der Erfolg unterscheidet sich von anderen nicht vorgegebenen Maßstäben nicht nur dadurch, daß er ein Gesamtmaßstab ist, sondern auch dadurch, daß er aus dem Prüfungsziel unmittelbar ableitbar ist. ¹⁾

1) Vgl. S. 9.

Um die Eignung des Erfolgsmaßstabes für die Beurteilung der Geschäftsführung feststellen zu können, muß zunächst der genossenschaftliche Erfolg inhaltlich umrissen werden. Dann sind seine Ursachen aufzuzeigen, um Aussagen über den für indirekte Prüfungsmaßstäbe zu fordernden Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem Erfolg treffen zu können.

ZWEITER TEIL

DER GENOSSENSCHAFTLICHE ERFOLG UND SEINE URSACHEN

A. Der genossenschaftliche Erfolg als Ausmaß der ZielerreichungI. Ziele der Primärgenossenschafta) Zielbegriff und Zielkategorien

Als Ziel läßt sich ein bestimmter, vorgestellter Sachverhalt verstehen, der erreicht werden soll. ¹⁾ Damit beinhaltet der Zielbegriff, daß nur Subjekte Ziele haben können, weil Aktivitäten zu seiner Erreichung notwendig sind. Vom Ziel zu trennen ist der Zweck. Er bezeichnet die Funktion, die ein Subjekt oder Objekt für seine Umwelt erfüllt oder erfüllen soll. ²⁾ Subjekte im wirtschaftlichen Bereich sind Menschen und von ihnen getragene Systeme (Unternehmungen, Staat, Verbände etc.). Der Subjektcharakter der vom Menschen geschaffenen Systeme wird durch die Möglichkeit eigener Ziele und ihrer Verfolgung bestimmt. ³⁾ Die Primärgenossenschaft als einzelwirtschaftliches System ist ein Wirtschaftssubjekt, solange sie eigene Ziele setzen und verfolgen kann. ⁴⁾ Ihr Ziel ist der Sachverhalt, den sie zu erreichen beschließt, ihr

1) Vgl. Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Wiesbaden 1967, S. 16; Hoffmeister, Johannes (Hrsg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, a.a.O., S. 680; Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, in: ZfB 1970 (Heft 12), S. 833.

2) Vgl. Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 114; Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, a.a.O., S. 17; anders: Bidlingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 17.

3) Vgl. Arndt, Helmut: Mikroökonomische Theorie, 1. Bd.: Marktgleichgewicht, a.a.O., S. 21.

4) Damit wird Genossenschaften, die ausschließlich Einzelaufträge ihrer Mitglieder ausführen, die ökonomische Selbständigkeit abgesprochen. Sie sind dann keine Genossenschaften im Sinne dieser Arbeit.

Zweck ist die Funktion, die die Genossenschaft für ihre Umwelt erfüllt. Unternehmen können eine Reihe verschiedener Zustände alternativ oder parallel als Ziele verfolgen.¹⁾ Genossenschaften müssen sich jedoch immer das Förderungsziel setzen und anstreben, da es eines der konstituierenden Merkmale der Genossenschaft ist. Wenn dieses Ziel nicht mehr vorhanden ist, kann das einzelwirtschaftliche System nicht als Genossenschaft im ökonomischen Sinn bezeichnet werden. Ziel und Zweck können inhaltsgleich, aber auch verschieden sein. So ist die Förderung als Ziel der Genossenschaft gleichzeitig ihr Zweck gegenüber den Mitgliedern. Daneben kann die Genossenschaft aber noch andere Ziele verfolgen und für andere Teile der Umwelt andere Zwecke erfüllen.

Die theoretische und empirische Zielforschung in der Betriebswirtschaftslehre geht in ihren neueren Ansätzen generell von einem Zielpluralismus und somit vom Vorhandensein eines Zielsystems der Unternehmung aus.²⁾ Mit dem Vorhandensein mehrerer Ziele und ihrer Verknüpfung zu einem Zielsystem wird auch eine Ordnung der

1) Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 55 f.; Bidlingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 26.

2) Vgl. dazu u.a. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 31 ff. sowie die dort angegebene Literatur; Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 42 ff.; derselbe: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 24 ff.; Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, a.a.O., S. 19 ff.; Strasser, Helge: Zielbildung und Steuerung der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S. 11 ff.; Ulrich, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, a.a.O., S. 187 ff.; Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, a.a.O., S. 833 ff.; Oettle, Karl: Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen. In: ZfB, Jg. 18 (1966), S. 252 ff.; Schneider, Dieter: Zielvorstellungen und innerbetriebliche Lenkungspreise in privaten und öffentlichen Unternehmen. In: ZfB, Jg. 18 (1966), S. 261 ff.; Szyperski, Norbert: Das Setzen von Zielen - primäre Aufgabe der Unternehmungsleitung. In: ZfB, Jg. 41 (1971), S. 640 ff.

Ziele nach bestimmten Gesichtspunkten notwendig. ¹⁾ Als eines der möglichen Ordnungskriterien wird hier die Beziehung zwischen den einzelnen Zielen gewählt. Da die Beziehungen selbst verschiedener Art sein können, ergeben sich je nach Beziehungstyp andere Zielkategorien. So unterscheidet Heinen ²⁾ drei Beziehungstypen zur Ordnung von Zielen; die entscheidungsfeldabhängigen ³⁾, die entscheidungsträgerabhängigen Beziehungstypen sowie die Ordnung nach der Mittel-Zweck-Beziehung ⁴⁾ der Ziele. ⁵⁾

Die Entscheidungsfeldabhängigkeit der Zielbeziehungen findet ihren Ausdruck im Verhältnis des Zielerreichungsgrades. Je nach dem, wie das Ausmaß der Zielerreichung vom Streben nach einem anderen Ziel und dessen Erfüllung abhängt, lassen sich komplementäre, konkurrierende und indifferente Ziele unterscheiden. Komplementäre Beziehung besteht zwischen zwei Zielen, wenn die Erreichung eines Ziels zur Erreichung des anderen beiträgt. Zielkonkurrenz liegt vor, wenn die Erfüllung eines Ziels zur Minderung des Zielerreichungsgrades des anderen Ziels führt. Ein indifferentes Verhältnis zwischen Zielen ist dann gegeben, wenn zwischen den Zielerreichungsgraden zweier Ziele keine Beziehung besteht. ⁶⁾ Allerdings ist zu bezweifeln,

1) Vgl. Heinen, Edmund: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968, S. 98.

2) Vgl. derselbe: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 94 ff.

3) Das Entscheidungsfeld wird verstanden "als Menge und Art der Personen und Sachen, die durch einen Willensakt direkt oder indirekt beeinflußt werden können und die Gegebenheiten der Umwelt, die den Erfolg der Willensakte beeinflussen". Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 94.

4) Nach der hier vorgenommenen Unterscheidung von Ziel und Zweck wird im folgenden von der Mittel-Ziel-Beziehung gesprochen.

5) Indirekt ist der Mittel-Ziel-Zusammenhang vom Entscheidungsfeld und Entscheidungsträger abhängig. Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 103 f.

6) Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 94 f.

daß es - streng genommen - indifferente Ziele eines Wirtschaftssubjektes gibt, da sich das Streben nach einem Ziel immer auf die anderen vorhandenen Ziele in komplementärer oder konkurrierender Weise auswirkt. ¹⁾

Die Ordnung der Ziele nach ihrem vom Entscheidungsträger abhängigen Verhältnis ergibt die Trennung in Haupt- und Nebenziele. Der zielbestimmende Entscheidungsträger fixiert nicht nur die anzustrebenden Ziele hinsichtlich ihres Inhalts und zeitlichen Bezugs, sondern auch hinsichtlich des Ausmaßes der Zielerreichung. ²⁾ Dadurch wird die relative Bedeutung der Ziele zueinander festgelegt. Hauptziele zeichnen sich durch eine im Verhältnis zu Nebenzielen größere Bedeutung aus. ³⁾ Da die Frage nach der Priorität eines Ziels nur dann notwendig ist, wenn die Erreichung eines Ziels der Erreichung des anderen im Wege steht, lassen sich nur konkurrierende Ziele sinnvoll in Haupt- und Nebenziele trennen. ⁴⁾

Nach der Mittel-Ziel-Beziehung können die Ziele danach unterschieden werden, ob sie für ein anderes Ziel Mittelcharakter besitzen. Dieser Zusammenhang drückt gleichzeitig eine Rangordnung der Ziele aus. Besitzt ein Ziel Mittelcharakter für ein anderes Ziel, so ist es als diesem Ziel untergeordnet anzusehen. Beide Ziele können durch die Bezeichnung Ober- bzw. Unterziel gekennzeichnet werden. Der Mittel-Ziel-Zusammenhang zwischen Ober- und Unterzielen kann verschieden sein. Das Unterziel kann einzig notwendiges Mittel zur Erfüllung des Oberziels sein. Dann läßt sich das Oberziel durch das Unterziel ersetzen. ⁵⁾ Das Unterziel umreißt den gleichen anzustrebenden Zustand wie das Oberziel, allerdings in konkreterer

1) Vgl. Giersch, Herbert: Allgemeine Wirtschaftspolitik, 1. Bd.: Grundlagen, Wiesbaden 1960, S. 52.

2) Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 59 ff.

3) Vgl. ebenda, S. 107 f.

4) Vgl. ebenda, S. 109.

5) Vgl. Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 103; Bidlingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 39.

Weise. Hier ist fraglich, ob von einer Rangordnung der Ziele und damit von Ober- und Unterziel gesprochen werden kann, denn es handelt sich nicht um zwei inhaltsverschiedene Ziele, sondern um eine unterschiedliche Konkretisierung des Zielinhalts. ¹⁾

Das Unterziel kann aber auch Mittel neben anderen Mitteln zur Erfüllung des Oberziels sein und/oder Mittel zur Erfüllung mehrerer Oberziele. ²⁾ Soweit mehr als nur zwei Zielebenen unterschieden werden, gibt es Oberziele, die im Verhältnis zu ranghöheren Zielen Unterziele sind. Durch die Ordnung nach den Mittel-Ziel-Beziehungen entsteht eine Zielhierarchie ³⁾, auf deren unterster Ebene Ziele stehen, zu deren Erfüllung ausschließlich Mittel ohne Zielcharakter für nachgeordnete Mittel notwendig sind. Auf der obersten Ebene stehen Ziele, die ihrerseits keinen Mittelcharakter für andere ökonomische Ziele haben. ⁴⁾ Sie stellen die obersten Unternehmungsziele dar. ⁵⁾ Auf den dazwischenliegenden Ebenen der Zielhierarchie stehen Ziele, die sowohl Unter- als auch Oberziele sind. Sie lassen sich zur besseren Unterscheidung auch als Zwischenziele ⁶⁾ oder als subsidäre Ziele ⁷⁾ bezeichnen.

1) Vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 47.

2) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, a.a.O., S. 39.

3) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 76; Jones: M.H.: Executive Decision Making, a.a.O., S. 5 ff.

4) Vgl. Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, ZfB, 40. Jg. 1970, S. 837.

5) Diese obersten ökonomischen Unternehmungsziele können jedoch Mittelcharakter für außerbetriebliche ökonomische sowie außerökonomische Ziele besitzen.

6) Vgl. Jones, M.H.: Executive Decision Making, a.a.O., S. 5 ff.

7) Vgl. Chamberlain, N.W.: The Firm: Micro-Economic Planning and Action, New York 1962, S. 68 ff.

Neben den bisher genannten Zielkategorien gibt es auch Zielgruppierungen, die Teilmengen bilden.¹⁾ Nach diesem Gesichtspunkt werden hier z.B. die Teilmengen ökonomische und außerökonomische Ziele unterschieden. Innerhalb der betrieblichen Ziele lassen sich diese nach ihrer Quantifizierbarkeit, Operationalität, Fristigkeit und nach ihrem Inhalt²⁾ differenzieren.

Hierbei muß die Bildung von Teilzielen nach dem Kriterium des Zielinhalts als besonders wichtig herausgestellt werden, weil eine Zielanalyse ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Zielinhalte eine Bewertung der Ziele, und damit eine zufriedenstellende Erklärung der Realität nicht möglich erscheinen läßt. Außerdem ist die Ordnung der nach anderen Kriterien unterschiedenen Ziele ohne Beachtung der Zielinhalte nur formaler Natur. Deshalb basiert die Erörterung der genossenschaftlichen Ziele auf einer Unterscheidung verschiedener Zielinhalte als Teilmengen eines Oberziels.

Die Berücksichtigung unterschiedlicher Zielinhalte ist aber nur dann eine Ordnung in Teilmengen, wenn die Ziele einem gemeinsamen Oberziel unterzuordnen sind. So ergibt z.B. die Unterscheidung in Sach- und Formalziel³⁾ trotz der abweichenden Zielinhalte "Bedarfsdeckung" und "Gewinnstreben" keine Zielgruppierung in Teilmengen, weil das Sachziel als behauptetes Korrelat des Formalziels, als löblicher Nebeneffekt, nicht als Unternehmungsziel im definierten Sinn anzusprechen ist, soweit es keinen vom Entscheidungsträger angestrebten Zustand umreißt.⁴⁾ Die unterstellte Komplementa-

-
- 1) Vgl. zur Unterscheidung der Ziele in Teilmengen Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 42 ff. sowie Heinen, Edmund: Das Zielsystem der Unternehmung, a.a.O., S. 113 ff.
 - 2) Nach dem Inhalt lassen sich z.B. Wachstums-, Schrumpfungs- oder Erhaltungsziele ebenso unterscheiden, wie auch Beschaffungs-, Produktions-, Absatz-, Finanzierungs- und Verwaltungsziele.
 - 3) Vgl. dazu u.a. Kosiol, Erich: Erkenntnisgegenstand und methodologischer Standort der Betriebswirtschaftslehre, ZfB, 31. Jg. 1961, S. 130.
 - 4) Zur Kritik an der Eignung des Sachziels als systembildendes Prinzip einer Unternehmungstheorie vgl. Wöhe, Günter: Methodologische Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Meisenheim am Glan, 1959, S. 184 u. S. 192 f.

rität zwischen Formal- und Sachziel ist - zumindest teilweise - nicht gegeben, da mit zunehmender Bedarfsdeckung sich die Gewinnchancen mindern. Daß die Bedarfsdeckung gerade kein von (erwerbswirtschaftlichen) Unternehmungen angestrebter Zustand ist, beinhaltet die Aussage Riegers, nach der die Unternehmung es "leider" nicht verhindern kann, im Zuge ihres Gewinnstrebens den Markt zu versorgen. ¹⁾

Unternehmungen können aber auch als individuelles Ziel die Deckung eines bestimmten Bedarfs anstreben. Es handelt sich dann um bedarfswirtschaftliche Unternehmungen, bei denen die Bedarfsdeckung als Ziel eine dem Gewinnstreben bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen analoge Rolle spielt. Die leistungswirtschaftliche Komponente der betrieblichen Betätigung wird hier zur Leitmaxime, der sich die erwerbswirtschaftliche unterzuordnen hat. ²⁾

Die Unterscheidung in bedarfs- und erwerbswirtschaftliche Unternehmungen besagt, daß eine Unternehmung nicht als oberste Zielsetzung Gewinnstreben u n d Bedarfsdeckung hat, sondern eines von beiden Priorität hat oder im Grenzfall allein vorhanden ist.

Da es für die Genossenschaft als konstituierend angesehen wurde, daß ihr oberstes Ziel nicht dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip entspringt, darf das Gewinnstreben in ihrem Zielsystem nicht die Stellung des Oberziels einnehmen. Was der Inhalt des Oberziels der Genossenschaft ist, welche Zwischen- und Unterziele sich daraus ableiten lassen und welche der Zwischenziele die Stellung von Haupt- und Nebenzielen haben, muß nun näher untersucht werden, um den genossenschaftlichen Erfolg als das Ausmaß der Zielerreichung bestimmen zu können. Wenn sich der Unternehmungserfolg nur

1) Rieger, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928, S. 47.

2) Beispiele für Betriebe mit leistungswirtschaftlicher Zielsetzung sind öffentliche und gemeinwirtschaftliche Betriebe. Wie weit auch Genossenschaften dazu gehören, ist in jüngerer Zeit umstritten. Hier wird die Auffassung vertreten, daß bei der Genossenschaft die leistungswirtschaftliche Zielsetzung zumindest dominieren muß.

daran messen läßt, wie weit das angestrebte Unternehmungsziel erreicht ist ¹⁾, Unternehmungen i.d.R. aber mehrere Ziele verfolgen, so ergibt sich der Gesamterfolg aus dem Grad der Erfüllung aller Ziele des Zielsystems. ²⁾ Damit muß letztlich der Versuch unternommen werden, ein allgemeines genossenschaftliches Zielsystem zu beschreiben.

b) Förderung der Mitglieder als Haupt- und Oberziel der Primär-genossenschaft

Das Hauptziel jeder Unternehmung wird durch einen bestimmten Grundauftrag ³⁾ inhaltlich umrissen und stellt langfristig auch ihr Oberziel dar. ⁴⁾ Dieser Grundauftrag ist ein konstituierendes Element der Unternehmung und wird i.d.R. durch die zu konstituierenden Beschlüssen befugten Willenszentren bestimmt. Bei der Genossenschaft hat die Mitgliederversammlung diese Befugnis. ⁵⁾

Der Grundauftrag, den die Mitglieder in ihrer Gesamtheit der Genossenschaft erteilen, ist ein abstrakter Dauerauftrag. ⁶⁾ Er beinhaltet allgemein die Mitgliedererwartung nach optimaler Förderung. Die Mitglieder haben als Träger ihrer Einzelwirtschaften Bedürfnisse, die sie mit Hilfe der Genossenschaft möglichst vor-

1) Vgl. Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab. In: ZfB, 34, Jg., 1964, S. 646.

2) Vgl. Schmidt-Sudhoff, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, a.a.O., S. 141.

3) Zum Begriff des Grundauftrages vgl. Henzler, Reinhold: "Betriebswirtschaft", - Bemerkungen zu den Grundbegriffen der Betriebswirtschaftslehre. In: ZfB, 29. Jg, 1959, S. 540.

4) Zur temporär begrenzten Ablösung des Hauptziels als Oberziel durch Nebenziele vgl. Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, a.a.O., S. 847.

5) Dieses gilt auch für Genossenschaften in anderer Rechtsform, da hier ein der Mitgliederversammlung analoges Gremium vorhanden sein muß. Daß der Gesetzgeber für den Rechtstyp "Genossenschaft" den Grundauftrag der Mitglieder als typenbeschränkendes Merkmal normiert hat, steht dem nicht entgegen.

6) Vgl. Henzler, Reinhold: Die Genossenschaft, eine fördernde Betriebswirtschaft, Essen 1957, S. 19.

teilhaft zu befriedigen suchen.¹⁾ Somit muß die Genossenschaft Leistungen erbringen, durch die sie ihre Mitglieder fördert. Diese Förderung der Mitglieder in ihrer Gesamtheit ist damit das Haupt- und langfristige Oberziel der Genossenschaft.²⁾

Die genossenschaftswissenschaftliche Literatur umreißt diese Zielsetzung Überwiegend zu allgemein³⁾, um daraus operationale Teilziele (Zwischen- bzw. Unterziele) ableiten zu können.⁴⁾ Wird berücksichtigt, daß Genossenschaften eine Form zwischenbetrieblicher Kooperation darstellen, so ergibt sich hieraus ein Ansatz zur Konkretisierung des Förderungsziels. Der Sinn jeder Kooperation besteht darin, durch gemeinsame Aufgabenerfüllung zu ökonomischen Vorteilen gegenüber der individuellen Aufgabenerfüllung zu gelangen. Für die Mitglieder der Genossenschaft als Träger von Einzelwirtschaften bedeutet dieses, daß sie durch die Genossenschaft ihre Bedürfnisse vorteilhafter befriedigen wollen, als auf individuellem Weg. Damit kann unter Förderung nur der ökonomische Vorteil aller Mitglieder verstanden werden, den die Genossenschaft ihren Mitgliedern im Verhältnis zu deren individueller Wirtschaftsweise bietet. Wird die Bedürfnisbefriedigung über die Genossenschaft als

-
- 1) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 18 f.; Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 16.
 - 2) Neben diesem ökonomischen Hauptziel treten bei Genossenschaften u.U. auch nicht ökonomische Nebenziele auf. Ihre Bedeutung ist in der BRD insgesamt im Abnehmen. In den Anfängen des Genossenschaftswesens in Deutschland und im Einzelfall bei kleineren Genossenschaften von heute haben bzw. hatten jedoch derartige Zielsetzungen relativ großes Gewicht. Vgl. zu den Motiven derartiger außerökonomischer Ziele u.a. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 21.
 - 3) Vgl. Dube, Jürgen: Zur Frage der Ziele und Zielsetzung bei Genossenschaften. In: Arch. f.ö.u.fr.U., Bd. 9, 1970, S. 100 f. sowie die dort angegebene Literatur.
 - 4) Die Operationalität des Förderungsziels wird z.B. von Leffson generell bestritten. Vgl. Leffson, Ulrich: Erfolgsanalyse und Prüfung der Genossenschaften, Vorwort, Karlsruhe 1966.

Kooperativweg, ohne die Genossenschaft als Individualweg bezeichnet ¹⁾, so läßt sich die Förderung auch als ökonomischer Vorteil des Kooperativweges im Vergleich zum Individualweg (Kooperationsvorteil) bestimmen. Als ökonomischer Vorteil sind hierbei alle Sachverhalte zu betrachten, die irgendwann zu Einnahmenmehrungen oder Ausgabenminderungen in den Mitgliederwirtschaften führen. ²⁾

c) Sicherung der Primärgenossenschaft als Nebenziel

Um die Erreichung des Hauptziels, die Förderung der Mitglieder, zu gewährleisten, muß die Genossenschaft ihre Existenz sichern. Die Förderung ist ein Dauerziel und bezieht sich nicht nur auf die gegenwärtig vorhandenen, sondern auch auf die künftigen Mitglieder. Als Wirtschaftssubjekt einer konkreten Rechts- und Wirtschaftsordnung bedeutet langfristige Existenzsicherung für die Genossenschaft zweierlei: die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit und die Erzielung und Einbehaltung eines Mindestgewinns.

Die Erfüllung des Liquiditätspostulats gilt für die Genossenschaft ebenso wie für andere Unternehmungen, da die Rechtsordnung Zahlungsunfähigkeit als Konkursgrund ansieht. ³⁾ Die Genossenschaft muß also, um der unfreiwilligen Liquidation zu entgehen, jederzeit ihre rechtlich und ökonomisch zwingend fälligen Verbindlichkeiten erfüllen können. ⁴⁾ Die Erfüllung dieses Liquiditätsziels ist für die Genossenschaft eine Bedingung, um ihr Hauptziel anstreben zu können.

Ähnliches - wenn auch kurzfristig nicht so streng - gilt für die Erzielung und Einbehaltung eines Mindestgewinns. Wenn die Genossenschaft ihren Mitgliedern durch die Leistungsbeziehungen ökonomische Vorteile verschaffen will, muß sie mindestens so leistungsfähig wie

1) Zu den Begriffen Individual- bzw. Kooperativweg vgl. Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 55.

2) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 19.

3) Vgl. §§ 102, 207, 209 u. 213 KO, § 140 GenG.

4) Vgl. Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen 1963, S. 14.

ihre Wettbewerber sein, da diese die potentiellen Kontrahenten ihrer Mitglieder bei Beschreiten des Individualweges sind.¹⁾ Gleiche Leistungsfähigkeit bedeutet aber, nicht hinter dem Wachstum und den Rationalisierungsinvestitionen der Wettbewerber zurückbleiben. Damit ließe sich an Stelle eines Mindestgewinns (wobei ein nomineller Gewinnbegriff impliziert ist²⁾) dieses Sicherungsziel teilweise auch durch den Begriff der qualifizierten Substanzerhaltung umreißen.³⁾ Es kommt hier aber nicht darauf an, Aussagen über die Höhe des Mindestgewinns zu machen, ob er z.B. bei einem nominellen Gewinnbegriff die qualifizierte Substanzerhaltung beinhaltet oder darüber hinausgeht. Entscheidend ist, daß ein begrenztes Gewinnstreben für die langfristige Erfüllung des Förderungsziels notwendig ist.

Das Sicherungsziel "Mindestgewinn" ist unvollständig, wenn es nicht durch die Forderung nach Einbehaltung dieses Gewinns ergänzt wird. Nur wenn der angestrebte Mindestgewinn der Genossenschaft für Investitionen auch zur Verfügung steht, kann er seine Sicherungsfunktion erfüllen.

Außer dem Ziel, die Existenz der Genossenschaft langfristig zu sichern, lassen sich weitere Nebenziele denken und eventuell auch empirisch feststellen.⁴⁾ Soweit sie komplementäre Ziele zur Förderung sind, kann das Ausmaß ihrer Erreichung als Teilerfolg ange-

-
- 1) Vgl. Gümbel, Rudolf: Der Förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels. In: ZfhF 1961, S. 90.
 - 2) Gewinn ist hier der Unterschiedsbetrag zwischen nominellem Geldkapital am Anfang und am Ende der Periode. Vgl. dazu Kosiol, Erich: Pagatorische Bilanz. In: Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2. Aufl. Bd. 3, Stuttgart 1956, Sp. 2106.
 - 3) Vgl. dazu Sommerfeld, Heinrich: Eudynamische Bilanz. In: Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1955, Sp. 983.
 - 4) So nennt z.B. Wittstock als weiteres allgemeines Ziel jeder Unternehmung die "Standingpflege", worunter die Erhaltung und Verbesserung des Ansehens der Unternehmung in der relevanten Öffentlichkeit zu verstehen ist. Vgl. Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems, a.a.O., S. 849 f.

sehen werden. Von der Genossenschaft faktisch angestrebte Zustände, die in Konkurrenz zur Förderung stehen, sind natürlich auch Ziele. Das Ausmaß ihrer Erreichung ist formal gesehen auch ein Erfolg, jedoch nicht Teil des genossenschaftlichen Erfolges. Insofern wird die Erfüllung von Zielen, die nicht zur Existenzsicherung der Genossenschaft notwendig sind, aber mit dem Hauptziel konkurrieren, nicht als Beitrag zum genossenschaftlichen Erfolg gewertet.

d) Förderungsarten als Teilziele

Die Förderung der Mitglieder als Hauptziel der Genossenschaft ist in der umrissenen Form nicht konkret genug, um als Aktionsziel, d.h. als ein durch Entscheidungen tatsächlich anzusteuender Zustand zu gelten. Deshalb sind aus ihm Unterziele abzuleiten, die im gesamten Zielsystem die Stellung von Zwischenzielen, im Verhältnis zum Nebenziel die Stellung von Hauptzielen und für die nachgeordneten Zielsetzungen mit Mittelcharakter die Bedeutung von Oberzielen haben. Im Verhältnis zum Förderungsziel stellen sie Teilmengen dar und können deshalb auch als Teilziele bezeichnet werden.

Durch die kooperative Wirtschaftsweise mit Hilfe der Genossenschaft können die Mitglieder auf unterschiedliche Art zu ökonomischen Vorteilen gelangen. Voraussetzung für die Kooperation und gleichzeitig konstitutives Merkmal der Genossenschaft ist das Bestehen von Leistungsbeziehungen zwischen den Mitgliedern und dem Gemeinschaftsbetrieb. Erhalten die Mitglieder unmittelbar durch die Bedarfsdeckung auf dem Kooperationsweg ökonomische Vorteile gegenüber dem Individualweg, so wird dieses als unmittelbare Förderung bezeichnet. Diese Art der Förderung entsteht mit der Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Leistungen, die entweder in der Beschaffung von Sachgütern und Diensten (Beschaffungsgenossenschaft) oder in deren Absatz (Verwertungsgenossenschaft) besteht.

Das Ziel der unmittelbaren Förderung beinhaltet demnach

1. die zur Bedarfsdeckung notwendigen Sachgüter und Dienstleistungen den Mitgliedern preiswerter zu liefern, als es erwerbswirtschaftliche Wettbewerber tun ¹⁾, oder
2. die von den Mitgliedern erstellten Sachgüter und Dienstleistungen gegen ein höheres Entgelt, als es erwerbswirtschaftliche Wettbewerber zahlen, abzunehmen. ²⁾

Neben diesen unmittelbar durch die Leistungsbeziehungen bewirkten ökonomischen Vorteilen können diese für die Mitglieder auch mittelbar entstehen. Resultieren nämlich aus der Umsatztätigkeit mit den Mitgliedern in der Genossenschaft Gewinne, so können sich daraus für die Mitglieder nachträgliche ökonomische Vorteile ergeben, zumindest in der Höhe, wie die Gewinne auf die Mitglieder verteilt werden.

Die Entstehung eines Gewinns bedeutet bei der Genossenschaft eine den Mitgliedern bisher vorenthaltene Förderung ³⁾, soweit der Gewinn nicht aus Nichtmitgliedergeschäften resultiert. ⁴⁾ Sie wird nachträglich durch Gewinnausschüttung, Gutschrift auf die Geschäftsguthaben und durch eine Beteiligung der Mitglieder am

1) Hierbei ist die Qualität der Leistungen als gleich unterstellt. Die Zielvorschrift könnte auch lauten: zum gleichen Preis der Wettbewerber höhere Qualität. Dieses ist aber weniger operational, weil die Qualitätsunterschiede viel schwieriger als die Preisunterschiede zu ermitteln sind.

2) Die unmittelbare Förderung kann im Grenzfall auch darin bestehen, daß die Genossenschaft Leistungen erbringt, die auf dem Individualweg nicht erhältlich sind (z.B. Wasserversorgungs- und Elektrizitätsgenossenschaften). Dieser Fall wird hier ausgeklammert.

3) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Beteiligung der Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft, a.a.O., S. 13.

4) Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften können - auch wenn sie verteilt werden - deshalb keine Förderung sein, weil sie keine Vorteile des Kooperativweges im Verhältnis zum Individualweg darstellen. Ihre Erzielung und Verteilung hat vielmehr eindeutig erwerbswirtschaftlichen Charakter.

inneren Wert ¹⁾ erbracht. Die den Mitgliedern dadurch entstehenden ökonomischen Vorteile sind mittelbar durch die Leistungsbeziehungen bedingt; sie stellen deshalb eine mittelbare Förderung dar.

Soweit Gewinnanteile den Mitgliedern nicht direkt zufließen (Ausschüttung, Gutschrift) oder zu einem anderen direkten Vermögensvorteil führen (Beteiligung am inneren Wert), stellen sie einen Zuwachs des von Mitgliederansprüchen freien Eigenkapitals dar. Im Gegensatz zu dem Eigenkapital, das die Ansprüche der Mitglieder an das Vermögen der Genossenschaft zum Zeitpunkt ihres Austritts repräsentiert (Mitgliederkapital = MK), stellt dieser Teil das vergenossenschaftete Eigenkapital (Sozial- oder Gemeinkapital = GK) dar. ²⁾ Der Zuwachs dieses Eigenkapitalteils fließt den Rücklagen der Genossenschaft zu, an denen die Mitglieder keinen Anteil haben. Dabei kann es sich sowohl um ausgewiesene als auch versteckte

-
- 1) Soweit die Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft beteiligt werden, stellt sein durch Gewinne aus dem Mitgliedergeschäft bedingtes Steigen eine mittelbare Förderung dar. Zur Entstehung des inneren Wertes der Genossenschaft vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Beteiligung der Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft, a.a.O., S. 23 ff.
 - 2) Soweit dieses Eigenkapital aus Gewinnen aus dem Mitgliedergeschäft und aus sonstigen von den Mitgliedern geleisteten Zahlungen resultiert, stellt es "... eine Verschiebung von Kapitalteilen aus den Wirtschaften oder Haushalten der Mitglieder in den Gemeinschaftsbetrieb dar". Tubbasing, Günter: Sollten Genossenschaften stille Reserven legen? In: Arch. f.ö.u.fr.U., Bd. 2, 1963, S. 310. Dieses vergenossenschaftete Kapital wird teilweise als Sozialkapital (Henzler) oder Gemeinkapital (Gümbel) bezeichnet. Vgl. Henzler, Reinhold: Die Genossenschaft eine fördernde Betriebswirtschaft, a.a.O., S. 59; Gümbel, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels. In: ZfhF, 1961, S. 93.

(stille) Rücklagen handeln. Solange die Genossenschaft nicht liquidiert wird, haben die Mitglieder daran nach § 73 GenG keinen Anteil. ¹⁾

Fraglich ist nun, ob das Streben nach Gewinnen, die eine Erhöhung des Gemeinkapitals darstellen, ein Teil des Förderungsziels bzw. ihre Realisierung Förderung ist. Eindeutig verneinen läßt sich diese Frage für Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften. ²⁾

Gewinne aus Mitgliedergeschäften bedeuten für die Mitglieder nur dann einen Kooperationsvorteil, wenn sie an ihnen partizipieren. Aus einer Stärkung des Gemeinkapitals ergibt sich für die Mitglieder zunächst insofern ein Kooperationsvorteil, als dadurch das Risiko einer unfreiwilligen Liquidation der Genossenschaft und damit die aus der Nachschußpflicht resultierende Gefahr einer möglichen Inanspruchnahme der Mitglieder reduziert wird. ³⁾ Ebenso stellt das Gemeinkapital eine Sicherung des Mitgliederkapitals (MK) gegen eventuelle Verluste dar, weil diese zunächst entweder durch Auflösung stiller Reserven oder durch Abbuchung von den offenen Rücklagen gedeckt werden. Wenn Verluste entstehen, zeigt sich, daß ein bisheriger Zuwachs des Gemeinkapitals trotz damit nicht verbundener rechtlicher Ansprüche an das Reinvermögen seitens der Mitglieder für diese ein Vorteil ist, denn ihre vorhandenen Ansprüche an das Reinvermögen werden zunächst nicht gemindert. Die Entstehung

1) Dieses gilt für den Teil des Reinvermögens, der den Wert der Geschäftsguthaben übersteigt, und an dem die Mitglieder nicht anderweitig beteiligt sind. Diese Ansprüche sind nur bei einem Austritt aus der Genossenschaft vor ihrer Liquidation nicht gegeben. An das nach Erfüllung der Gläubigeransprüche verbleibende Liquidationsvermögen haben die Mitglieder auch über die Geschäftsguthaben hinausgehende Ansprüche, die jedoch durch die Satzung eingeschränkt oder aufgehoben werden können. Vgl. § 91 GenG.

2) Vgl. S. 17.

3) Dieses wird natürlich ebenso durch Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften erreicht, stellt also auch einen Vorteil, aber eben keinen aus der Kooperation resultierenden dar.

von Gemeinkapital senkt also allgemein das Kooperationsrisiko der Mitglieder und stellt damit indirekt einen Vorteil dar.¹⁾

Daneben stellt sich die Frage, ob der Gemeinkapitalzuwachs nicht auch deshalb eine Förderung der Mitglieder ist, weil er zu einer Steigerung der künftigen Wirtschaftlichkeit der Genossenschaft beitragen kann. Durch den Eigenkapitalzuwachs kann entweder Fremdkapital substituiert werden, woraus sich Kostensenkungen ergeben, oder - eventuell verbunden mit zusätzlicher Fremdkapitalaufnahme - neu investiert werden, woraus sich Leistungsverbesserungen ergeben können. Beide Wirkungen führen c.p. entweder zur unmittelbaren Förderung der Mitglieder bei der Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Leistungen oder zu einem Gewinn der Genossenschaft.

Ebenso wie die Risikominderung ist die Chance künftiger Wirtschaftlichkeitssteigerungen für die Mitglieder soweit ein Vorteil²⁾, wie sie der Genossenschaft für die Zukunft voraussichtlich noch angehören. Für ausscheidende Mitglieder wird durch einen Gemeinkapitalzuwachs keine Förderung bewirkt.³⁾

Die einzelnen Förderungsarten als Teilziele der Genossenschaft sind nach den vorstehenden Ausführungen:

1. Unmittelbare Förderung (F_1): Für die Mitglieder entstehen Kooperationsvorteile unmittelbar im Zusammenhang mit den Leistungsbeziehungen zur Genossenschaft.

1) Vgl. Gümbel, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels, a.a.O., S. 93.
 2) Stupka spricht vom "Zukunfts-Nutzen", den er bei der Beurteilung der "Gesamtleistung" der Primärgenossenschaft berücksichtigen möchte. Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 122 f.
 3) Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei nochmals darauf hingewiesen, daß nicht der Gemeinkapitalzuwachs selbst in seinem Umfang eine Förderung der Mitglieder ist, sondern nur der Wert der Risikominderung und der Chance.

2. Mittelbare Förderung (F_2): Die Mitglieder erhalten Kooperationsvorteile durch einen aus den Leistungsbeziehungen resultierenden Gewinn, also mittelbar durch die Leistungsbeziehungen. Dieser Vorteil kann für die Mitglieder sein:

2.1 Direkte Förderung (F_{21}): Es erfolgt Gewinnverteilung (Ausschüttung oder Gutschrift auf die Geschäftsguthaben) oder eine Beteiligung am nichtverteilten Reinvermögenszuwachs.

2.2 Indirekte Förderung (F_{22}): Es entsteht Gemeinkapital, wodurch die Kooperationsrisiken sinken und die Förderungschancen steigen.

Diese drei Förderungsteilziele stehen zueinander in Konkurrenz. Die mittelbare Förderung ist nur zu Lasten der unmittelbaren Förderung möglich, ebenso wie eine mittelbare, indirekte Förderung zur Verringerung der mittelbaren, direkten Förderung führen kann. Deshalb sind diese Teilziele sowohl in ihrem Verhältnis zueinander als auch im Verhältnis zu den anderen notwendigen Zielen der Genossenschaft zu untersuchen. Dieser Ordnungsversuch muß sich dabei an der Interpretation des die Genossenschaft konstituierenden Hauptziels orientieren.

e) Zielsystem der Genossenschaft

Notwendige Elemente des genossenschaftlichen Zielsystems sind das Hauptziel "Förderung" mit seinen Teilzielen sowie das Nebenziel "Existenzsicherung" mit seinen Unterzielen "einzubehaltender Mindestgewinn" und "Liquidität".

Werden zunächst die Förderungsziele geordnet, so stellt sich die Frage, ob sie alle drei in gleicher Weise zum Hauptziel beitragen können, so daß ihr Verhältnis zueinander der Zielentscheidung der

Geschäftsführung unterliegt, oder ob sich nicht aus dem Hauptziel eine relative Gewichtung der Teilziele zwingend ergibt. ¹⁾

Aus dem Hauptziel lassen sich folgende Forderungen ableiten:

1. Der Kooperativweg soll den Mitgliedern gegenüber dem Individualweg Vorteile bieten.
2. Die Kooperationsvorteile sollen möglichst groß sein.
3. Die Kooperationsvorteile sollen ständig (langfristig) entstehen.

Wird dieses auf die drei Förderungsziele übertragen, so ergeben sich hinsichtlich der zweiten und dritten Forderung Unterschiede. Die mittelbare, indirekte Förderung kann z.B. gegenüber den anderen Förderungsarten langfristig keine Priorität besitzen oder gar auf Dauer einzige Förderungsart sein, da den Mitgliedern hierdurch eine größere mögliche Förderung ständig vorenthalten wird. Eine ausschließliche und permanente Einbehaltung von Gewinnen, an denen die Mitglieder keinerlei Anteil haben, führt bei gleichzeitigem Fehlen einer unmittelbaren Förderung zu keinem ökonomischen Vorteil der Mitglieder während des Bestehens der Genossenschaft. Die Begründung für einen, durch die Bildung von Gemeinkapital bedingten Vorteil der Mitglieder beruht aber gerade darauf, daß künftig die unmittelbare und/oder die mittelbare, direkte Förderung verstärkt möglich ist und auch tatsächlich erfolgt.

Aber auch, wenn nicht ausschließlich die mittelbare, indirekte Förderung angestrebt wird, ist dieses Teilziel gegenüber den anderen Förderungarten von nachgeordneter Bedeutung. Das Ausmaß der

1) "Zwingend" bedeutet hier in Bezug auf die konstituierende Wirkung des Hauptziels. Die Geschäftsführung kann selbstverständlich - soweit sie die Macht hat - eine ihr genehme Gewichtung der Teilziele vornehmen. Es fragt sich, ob dann aber noch eine Genossenschaft im hier umrissenen ökonomischen Sinn vorliegt.

Förderung ist nämlich geringer, wenn Gewinnanteile zu Gemeinkapital werden, anstatt den Mitgliedern zuzufließen.¹⁾

Die Ziele unmittelbare und mittelbare, direkte Förderung stehen zueinander in einem Konkurrenzverhältnis. In dem Maße, wie den Mitgliedern bei Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Leistungen Vorteile gewährt werden, mindert sich ein möglicher Gewinn. Umgekehrt bedeutet die Entstehung eines Gewinns aus dem Mitgliedergeschäft, daß mögliche Vorteile bei den Leistungsbeziehungen nicht gewährt wurden und erst durch die Beteiligung der Mitglieder am Gewinn für diese entstehen.

Beide Förderungsarten scheinen für die Mitglieder alternativ zum gleichen Vorteil zu führen²⁾, so daß von einer Gleichwertigkeit beider Ziele gesprochen werden könnte. Wird jedoch berücksichtigt, daß die unmittelbare Förderung den Mitgliedern bei der Entscheidung über den Umfang der Leistungsbeziehungen mit der Genossenschaft gewiß ist, die mittelbare, direkte Förderung dagegen eine Erwartungsgröße darstellt³⁾, so ergibt sich seitens der Mitglieder

-
- 1) Es ist offensichtlich, daß ein bestimmter Gewinn, der den Mitgliedern zufließt, in eben dieser Höhe einen ökonomischen Vorteil (z.B. Einnahmenmehrung) darstellt. Andererseits ist ebenso klar, daß der Zufluß dieses Gewinns zum Gemeinkapital nur soweit für die Mitglieder ein Vorteil ist, wie dadurch ihr Risiko sinkt und die Chance auf vermehrte Förderung steigt. Beides hat aber i.d.R. einen anderen Wert für das Mitglied als der Gewinnanteil selbst. Verbleibt der Gewinnanteil außerdem als Mitgliederkapital in der Genossenschaft, so erfüllt er hinsichtlich des Kooperationsrisikos und der Förderungschancen dieselbe Funktion für die Mitglieder wie als Teil des Gemeinkapitals.
 - 2) Der unterschiedliche Zeitpunkt der Vorteilsgewährung spielt wertmäßig ex post keine Rolle, da die Genossenschaft mit den vorerst einbehaltenen Gewinnanteilen Fremdkapitalzinsen spart, wodurch sich der Gewinn wiederum erhöht. Diese Vorteilsgleichheit gilt für die Gesamtheit der Mitglieder; für das einzelne Mitglied jedoch nur soweit, wie die Gewinnverteilung nach der Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Leistungen erfolgt.
 - 3) Die mittelbare, direkte Förderung ist im Zeitpunkt der Entscheidungen über den Umfang der Leistungsbeziehungen in zweierlei Hinsicht ungewiß: Einmal ist für die Mitglieder die Höhe des entstehenden Gewinns unbestimmt, zum anderen der Umfang ihrer Beteiligung an diesem Gewinn.

eine Vorrangigkeit des unmittelbaren Förderungsziels. Diese Priorität ist außerdem durch die aus dem Hauptziel abgeleitete Forderung nach möglichst großem Kooperationsvorteil für die Mitglieder gegeben. Wird nämlich die unmittelbare Förderung zugunsten der mittelbaren, direkten Förderung reduziert, so hat dieses einen Einfluß auf die Mitgliederentscheidungen über den Umfang der Leistungsbeziehungen mit der Genossenschaft. ¹⁾ Je größer der unmittelbare Vorteil bei der Inanspruchnahme der genossenschaftlichen Leistungen ist, desto mehr Leistungen werden die Mitglieder beanspruchen, so daß der Umsatz steigt. ²⁾ Durch die Aussicht auf die Entstehung eines Gewinns in der Genossenschaft und die Beteiligung der Mitglieder an diesem Gewinn werden zwar auch die Mitgliederentscheidungen beeinflusst ³⁾, jedoch nicht im gleichen Maße.

Die unmittelbare Vorteilsgewährung beeinflusst stärker den mengenmäßigen Mitgliederumsatz und wirkt auf die Erhöhung der Gesamtförderung positiv, weil die Vorteile der Mitglieder aus dem Produkt von Preisvorteil je Mengeneinheit und Umsatzmenge bestehen.

Insgesamt läßt sich demnach eine langfristige Rangordnung der Förderungsteilziele erkennen, die sich aus dem Hauptziel der Genossenschaft ergibt: Der unmittelbaren Förderung kommt eine größere Bedeutung als den beiden Arten der mittelbaren Förderung zu. Erfolgt nur oder überwiegend mittelbare Förderung, so hat die mittelbare, direkte Förderung Priorität vor der indirekten.

1) Vgl. Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, Karlsruhe 1955, S. 151.

2) Hierbei wird unterstellt, daß die Mitglieder von Beschaffungs-genossenschaften um so mehr Leistungen abnehmen, je niedriger die Preise der Genossenschaft sind bzw. Mitglieder von Verwertungsgenossenschaften um so mehr eigene Leistungen an die Genossenschaft abgeben, je höher die dafür erhaltenen Preise sind. Dieses kann bei Absatzgenossenschaften, insbesondere im landwirtschaftlichen Bereich u.U. anders sein. Vgl. dazu Arndt, Helmut: Mikroökonomische Theorie, 2. Bd. a.a.O., S. 169.

3) Vgl. Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, a.a.O., S. 89 f.

Es gilt nun, diese Teilziele mit den beiden notwendigen Elementen des Zielsystems, der Aufrechterhaltung der Liquidität sowie der Erzielung und Einbehaltung eines Mindestgewinns in Einklang zu bringen.

Ein mindestens zu erzielender und einzubehaltender Gewinn konkurriert solange nicht mit den Förderungsteilzielen, wie er zur Aufrechterhaltung der Leistungsfähigkeit der Genossenschaft und damit zur Erfüllung der Voraussetzungen für eine dauerhafte Förderung der Mitglieder notwendig ist. Dieses gilt unabhängig davon, ob der Gewinn aus Mitglieder- oder Nichtmitgliedergeschäften resultiert.¹⁾ Es läßt sich sogar von einer teilweisen Komplementarität bzw. Identität zwischen Mindestgewinn und mittelbarer Förderung sprechen. Resultiert der angestrebte Mindestgewinn aus den Mitgliedergeschäften, so ist er - wenn er zwar einbehalten, die Mitglieder an ihm aber beteiligt werden - mit der mittelbaren, direkten Förderung identisch. In dem Maße, wie Sicherungsgewinne erzielt und in Form von Mitgliederkapital in der Genossenschaft verbleiben, werden auch die Mitglieder gefördert. Umgekehrt trägt jede mittelbare, direkte Förderung, die nicht in einer Gewinnausschüttung besteht, gleichermaßen zum Sicherungsziel bei. Dagegen steht die Erzielung von Mindestgewinnen, die dem Gemeinkapital zufließen, mit der mittelbaren, indirekten Förderung in einem komplementären Verhältnis.

Soweit die Mindestgewinne aus Nichtmitgliedergeschäften resultieren, haben sie nur eine schwache Komplementarität zur Förderung. Wenn sie auf die Mitglieder verteilt werden, so ist dieses keine Förderung, sondern ein erwerbswirtschaftlicher Erfolg. Lediglich die Risikominderung und die Erhöhung der Förderungschancen ließen

1) Die Erzielung von Gewinnen aus dem Nichtmitgliedergeschäft konkurriert nur dann mit den Förderungszielen, wenn durch das Nichtmitgliedergeschäft die Leistungsfähigkeit der Genossenschaft gegenüber den Mitgliedern eingeschränkt wird, z.B. indem die Nichtmitgliederbedürfnisse weitgehend das Leistungsprogramm der Genossenschaft bestimmen.

sich mit dem Förderungsziel in Einklang bringen. ¹⁾ Dieses gilt ebenso, wenn die Mindestgewinne dem Gemeinkapital zufließen.

Die Aufrechterhaltung der Liquidität der Genossenschaft ist ein notwendiges Element des Zielsystems, das langfristig mit dem Mindestgewinnziel in einem komplementären Verhältnis steht, kurzfristig, d.h. in bestimmten Entscheidungssituationen, jedoch mit diesem konkurriert. ²⁾ Mit den Förderungsteilzielen steht es in einem konkurrierenden oder komplementären Verhältnis. Die einzelnen Förderungsarten wirken sich in verschiedener Weise auf die Liquidität aus. Während der Zuwachs von Mitglieder- und/oder Gemeinkapital sich positiv auf die Liquidität auswirkt, hat die Vorteilsgewährung unmittelbar bei der Leistungsbeziehung oder mittelbar durch Gewinnausschüttung negative Auswirkungen auf die Liquidität. Hier läßt sich von einer begrenzten Zielkonkurrenz sprechen, wobei der Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit wegen ihrer Bedeutung für den Bestand der Genossenschaft die Priorität zukommt.

Wird der Versuch unternommen, die notwendigen Bestandteile eines genossenschaftlichen Zielsystems in ihren Beziehungen zueinander darzustellen, könnte sich das in Abb. 1 gezeigte Schema ergeben.

Neben den genannten Zielen kann die Genossenschaft noch andere verfolgen. Sie sind dann aber weder unbedingt notwendig noch genossenschaftsspezifisch. ³⁾ Als weiteres, in der Realität erkennbares Ziel ließe sich z.B. das Streben nach Gewinnen aus dem Nichtmitgliedergeschäft als Teil des Gewinnziels berücksichtigen. Erlangt es jedoch auf Grund des angestrebten Zielausmaßes ein stark über die Existenzsicherung hinausgehendes und im Grenzfall

-
- 1) Ähnlich wie auch Subventionen an die Genossenschaft selbst nicht Förderung sind, wohl aber die damit verbundenen Wirkungen.
 - 2) Vgl. Wittstock, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, a.a.O., S. 843 f.
 - 3) Abgesehen von den als genossenschaftsspezifisch im historischen Sinn zu bezeichnenden außerökonomischen Nebenzielen, die jedoch aus der Betrachtung ausgeklammert wurden, vgl. auch S. 9.

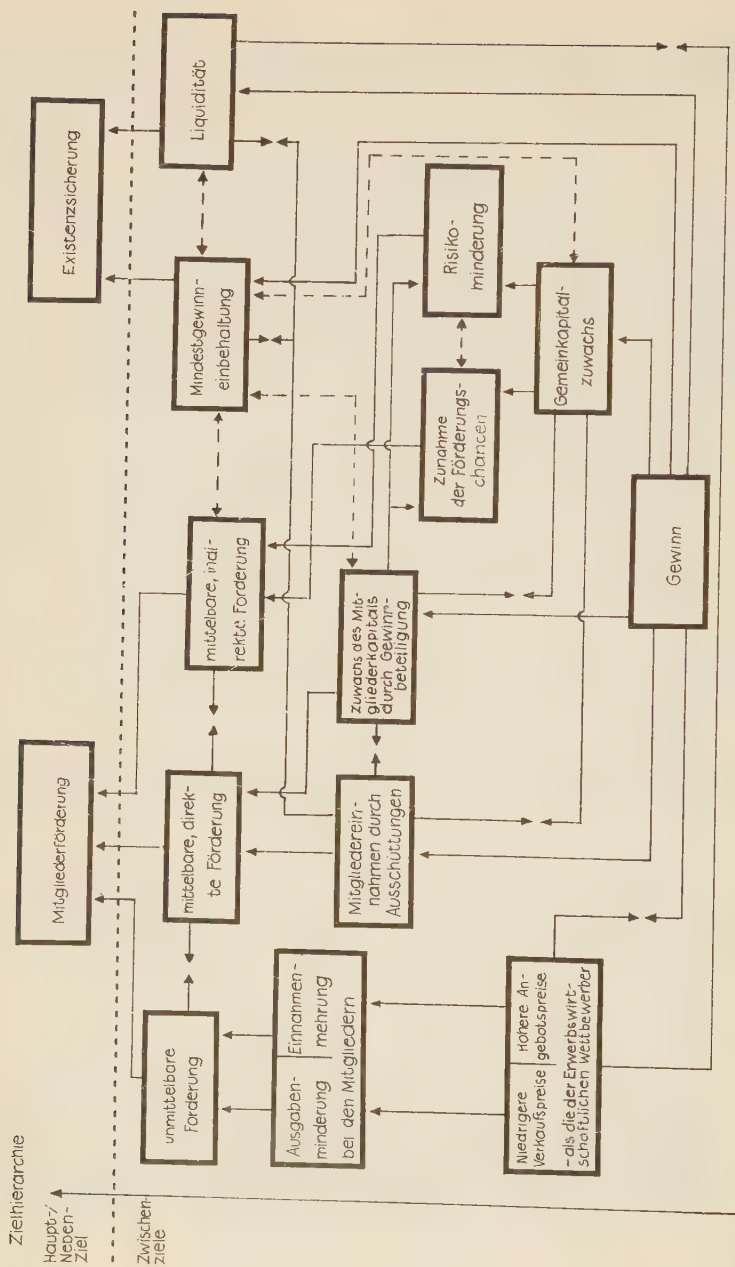


Abb. 1: Schematische Darstellung des genossenschaftlichen Zielsystems

die Mitgliederförderung übersteigendes Gewicht, so ist die vorliegende Unternehmung im ökonomischen Sinn keine Genossenschaft mehr.

Wenn der genossenschaftliche Erfolg als Ausmaß der Zielerreichung im Rahmen der Prüfung nach § 53 GenG als Prüfungsmaßstab Verwendung finden soll, so darf er sich nicht nur abstrakt umschreiben lassen, sondern muß auch dargestellt werden können. Die wertmäßige Abbildung ökonomischer Größen erfolgt i.d.R. in Geldeinheiten. Wird dieses auch beim genossenschaftlichen Erfolg versucht, so müssen die einzelnen Vorteile des Kooperativweges bewertet und in Geldeinheiten abgebildet werden und mit den, ebenfalls in Geldeinheiten abgebildeten Kooperationsnachteilen saldiert werden.

Die Erreichung des Nebenziels ist ebenfalls -soweit möglich- in Geldeinheiten darzustellen. Aufgrund des bedingungsmaßbigen Charakters des Nebenziels ergeben sich jedoch hier besondere Darstellungsprobleme, auf die im Einzelnen einzugehen sein wird.

Überwiegen bei der Saldierung der Vor- und Nachteile die Kooperationsvorteile, so stellt die positive Geldeinheitenmenge einen positiven Erfolg der Genossenschaft dar; überwiegen dagegen die Nachteile, so liegt ein negativer Erfolg vor.

Die Konkretisierung des genossenschaftlichen Erfolges als Ausmaß der Zielerreichung und seine Darstellung in Geldeinheiten ist notwendig, um aus dem Haupt- und Nebenziel der Genossenschaft als den allgemeinen Zielnormen einen Prüfungsmaßstab zu entwickeln. Sie soll dazu beitragen, den subjektiven Spielraum des Geschäftsführungsprüfers bei der Ableitung des Erfolgsmaßstabes einzuengen.

Erklärung zu Abb. 1, schematische Darstellung des genossenschaftlichen Zielsystems:

Je stärker der Inhalt des genossenschaftlichen Erfolgsbegriffe Konkretisiert werden kann, desto eher können subjektive Einflüsse eliminiert werden, so daß sich eine vergleichsweise größere Verbindlichkeit dieses Prüfungsmaßstabes ergibt. Der Prüfer könnte dann nur noch entscheiden, ob er den Erfolgsmaßstab überhaupt verwenden will, die inhaltliche Bedeutung unterläge aber nicht mehr seiner Interpretation. Allerdings ist mit einem derartigen Schritt zur Objektivierung des Erfolgsmaßstabes nicht das Problem der subjektiven Wertauswahl bei der Ermittlung der einzelnen Erfolgsbestandteile gelöst.

Zum Zwecke einer näheren Bestimmung des Erfolgsmaßstabes soll jedoch zunächst der Versuch unternommen werden, den genossenschaftlichen Erfolg inhaltlich konkreter darzustellen.

II. Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges

a) Erfüllung des Hauptziels

1. Ökonomische Vorteile des Kooperativweges

1.1 Unmittelbare Förderung

Die Genossenschaft kann ihren Grundauftrag, den Mitgliedern durch Kooperation ökonomische Vorteile zu verschaffen, nur erfüllen, indem sie den Mitgliederbedürfnissen entsprechende Leistungen erbringt. ¹⁾ Die Fülle der möglichen Leistungsbeziehungen zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft läßt sich in zwei Kategorien trennen: Die Genossenschaft soll den Mitgliedern materielle und immaterielle Güter beschaffen oder von den Mitgliedern erstellte Güter (Leistungen) verwerten. Danach lassen sich Beschaffungs- und Verwertungsgenossenschaften unterscheiden. ²⁾

Die Mitglieder von Beschaffungsgenossenschaften werden unmittelbar gefördert, wenn sie Leistungen gleicher Art und Güte von der Genossenschaft preisgünstiger beziehen können als von erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbern. Die unmittelbare Förderung (F_1) wird durch die Differenz zwischen den Preisen der Genossenschaft (PG) und denen des günstigsten erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbers (PE) für die Leistungseinheit (LE) einer Leistungsart, multipliziert mit der bezogenen Menge (M), abgebildet:

$$F_1 = M (PE - PG) \quad (I)$$

1) Vgl. Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 16; Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 19.

2) Vgl. S. 11.

Soweit verschiedene Leistungsarten von den Mitgliedern bezogen werden, müssen die Preisdifferenzen bei jeder einzelnen Leistungsart erfaßt und summiert werden.

$$F_1 = \sum_{i=1}^n M_i (PE_i - PG_i) \quad (\text{II})$$

(n = Anzahl der Leistungsarten, die ein Mitglied bezieht)

Eine unmittelbare Förderung der Mitglieder von Verwertungsgenossenschaften ist dann gegeben, wenn die Mitglieder für ihre zu verwertenden Leistungen von der Genossenschaft höhere Preise erhalten als erwerbswirtschaftliche Wettbewerber ihnen zahlen würden. Die der vorstehenden Darstellung der unmittelbaren Förderung analoge Darstellung für Verwertungsgenossenschaften ergibt damit:

$$F_1 = \sum_{i=1}^n M_i (PG_i - PE_i) \quad (\text{III})$$

(n = Anzahl der Leistungsarten, die ein Mitglied verwerten läßt)

Diese Ausdrücke bilden nur die unmittelbare Förderung eines einzelnen Mitglieds einer Beschaffungs- bzw. Verwertungsgenossenschaft ab, da sowohl die Preise der Genossenschaft als auch die Wettbewerbspreise für die einzelnen Mitglieder unterschiedlich sein können. Dieses ergibt sich auf Grund möglicher Preisdifferenzierungen der Genossenschaft gegenüber den Mitgliedern durch Mengenrabatt ebenso, wie durch Preisdifferenzierungen der Wettbewerber. Außerdem sind für den Preisvergleich die Einstandspreise entscheidend, die auf Grund individueller Gegebenheiten der Mitgliederwirtschaften verschieden sein können. Um die unmittelbare Förderung der Genos-

senschaft als Grad der Erreichung dieses Förderungsteilziels darzustellen, sind demnach die unmittelbaren Förderungen der einzelnen Mitglieder zu summieren:

$$F_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} (PE_{ij} - PG_{ij}) \quad (IV)$$

(m = Anzahl der leistungsbeziehenden Mitglieder)

bzw.:

$$F_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} (PG_{ij} - PE_{ij}) \quad (V)$$

(m = Anzahl der leistungsverwertenden Mitglieder)

Diese Darstellung der unmittelbaren Förderung setzt gleiche Qualitäten der Leistungsarten der Genossenschaft und der Wettbewerber voraus oder die Umrechnungsmöglichkeit der Qualitätsunterschiede in Preisunterschiede. Genossenschaftliche Leistungen, für die es keine Wettbewerber gibt und die auch nicht vom Mitglied selbst erstellt werden können, werden aus der Betrachtung ausgeklammert.¹⁾ Die unmittelbare Förderung bei der Erbringung von Leistungen, für die erwerbswirtschaftliche Wettbewerber fehlen, die von den Mitgliedern aber selbst erstellt werden können, ließe sich für Beschaffungs-genossenschaften durch die Differenz zwischen den Kosten der Selbsterstellung (K) und den Genossenschaftspreisen abbilden:

$$F_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} (K_{ij} - PG_{ij}) \quad (VI)$$

1) Derartige Leistungen liegen z.B. teilweise bei Strom- oder Wasserversorgungs-genossenschaften vor.

Bei Verwertungsgenossenschaften muß der Preisvergleich in anderer Weise stattfinden. Das Fehlen erwerbswirtschaftlicher Wettbewerber der Genossenschaft bedeutet, daß außer der Genossenschaft niemand die Mitgliederleistungen in der gleichen Form abnimmt. Damit stellt der Individualweg für die Mitglieder eine Selbstausübung der Leistungen dar, die die Genossenschaft übernimmt, so daß die dadurch veränderten Leistungen dann erwerbswirtschaftliche Abnehmer finden. Somit müssen die Genossenschaftspreise mit den um die beim Mitglied zusätzlich entstehenden Kosten pro Leistungseinheit (K/LE) verminderten Preisen erwerbswirtschaftlicher Wettbewerber für die veränderten Leistungen verglichen werden:

$$F_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} \left[PG_{ij} - (PE_{ij} - [K/LE]_{ij}) \right]$$

$$F_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} \left[(PG_{ij} + [K/LE]_{ij} - PE_{ij}) \right] \quad (VII)$$

Die unmittelbare Förderung durch Leistungen, die in der gleichen Art durch erwerbswirtschaftliche Wettbewerber nicht den Mitgliedern gegenüber erbracht werden, hängt in ihrem Ausmaß wesentlich von den individuellen Bedingungen der Mitgliederbetriebe ab. Je eher und kostengünstiger ein Mitglied die Leistungen selbst erstellen (Beschaffungsgenossenschaft) oder seine eigenen Leistungen durch Veränderung ohne die Genossenschaft absatzfähig machen kann, desto geringer ist die Förderung.

Es stellt sich hierbei die Frage, ob beim Fehlen erwerbswirtschaftlicher Wettbewerber eine Förderung im definierten Sinn überhaupt vorliegt und es sich bei den zuletzt aufgezeigten Vorteilen nicht im Prinzip um solche handelt, die auch eine erwerbswirtschaftliche Unternehmung bieten würde, wenn sie an der Stelle der Genossenschaft stünde. Wird dieses bejaht, so ist der in den Formeln VI und VII ausgedrückte Vorteil größer als die unmittelbare Förde-

rung, nämlich diese Förderung zuzüglich solcher Vorteile, die das Mitglied auch durch eine, die Genossenschaft ersetzende erwerbswirtschaftliche Unternehmung hätte.

Um in diesem Fall die unmittelbare Förderung zu bestimmen, müßte das Verhalten eines an die Stelle der Genossenschaft tretenden erwerbswirtschaftlichen Unternehmens antizipiert und seine Folgen für die Mitglieder berücksichtigt werden.

Der Prämisse gemäß (keine Wettbewerber) haben Genossenschaft und erwerbswirtschaftliche Unternehmung eine Monopolstellung, und zwar entweder ein Angebots- oder ein Nachfragemonopol. In Verfolgung ihrer unterschiedlichen Ziele verhalten sich die Genossenschaft und die erwerbswirtschaftliche Unternehmung in der Tat verschieden: Die erwerbswirtschaftliche Unternehmung wird versuchen, im Cournot'schen Punkt anzubieten oder ihm nahe zu kommen, die Genossenschaft benötigt dagegen nur einen Mindestgewinn zur Existenzsicherung und kann auf weitere Gewinne verzichten.¹⁾ Damit stellt der Gewinn, auf dessen Erzielung die Genossenschaft im Verhältnis zu einer erwerbswirtschaftlichen Unternehmung in gleicher Lage verzichtet, die unmittelbare Förderung der Mitglieder dar.

Da aber in der Realität weder die erwerbswirtschaftliche Unternehmung nach dem maximalen Gewinn strebt noch die genossenschaftliche Unternehmung sich mit dem (unbestimmten) Mindestgewinn begnügt, ist eine Abbildung der unmittelbaren Förderung wegen der notwendigen Hypothese über die Gewinne im Falle fehlender Konkurrenz unmöglich. Deshalb soll die Monopolstellung von Genossenschaften aus der Betrachtung ausgeklammert werden.

1) Vgl. Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, Karlsruhe 1955, S. 86 ff.

1.2 Mittelbare Förderung

Die Darstellung der mittelbaren Förderung erfolgt ebenfalls durch geldmäßige Abbildung der Wertgröße. Relativ einfach ist dieses bei der mittelbaren, direkten Förderung, da den Mitgliedern entweder Einnahmen durch Gewinnausschüttungen entstehen oder aber sich ihre Geschäftsguthaben durch Gutschriften erhöhen. Der ausgeschüttete Gewinn (aG) und der durch die Gewinnverteilung bedingte Zuwachs der Geschäftsguthaben ¹⁾ (ΔGG) lassen sich in Geldeinheiten abbilden. ²⁾ Die mittelbare, direkte Förderung ist demnach:

$$F_{21} = aG + \Delta GG \quad (\text{VIII})$$

Die mittelbare, indirekte Förderung entsteht für die Mitglieder durch die Einbehaltung von Gewinnanteilen: also durch den Zuwachs des Gemeinkapitals (ΔGK) und des Mitgliederkapitals (ΔGG). Allerdings entspricht sie nicht dem in Geldeinheiten ausdrückbaren Gemeinkapital- bzw. Mitgliederkapitalzuwachs und läßt sich folglich auch nicht durch diese Zuwächse abbilden. Das Wachsen der Förderungschancen und die Einschränkung des Risikos muß daher als eine Funktion des durch die Gewinneinbehaltung bedingten Eigenkapitalzuwachses dargestellt werden:

$$F_{22} = f(\Delta GG + \Delta GK)$$

Über die Art des Zusammenhanges zwischen der Zunahme der Förderungschancen bzw. der Minderung des Risikos einerseits und dem Zuwachs des Eigenkapitals andererseits lassen sich nur einige generelle Aussagen treffen.

1) Die Geschäftsguthaben können auch durch Einzahlungen der Mitglieder wachsen. Dieser Zuwachs wird aus der Betrachtung ausgeklammert und somit durch ΔGG nicht dargestellt.

2) Zur Abbildung ökonomischer Sachverhalte durch den Maßausdruck Geld vgl. Szyferski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 88 ff, insbesondere S. 98 ff.

Wenn ein Wachsen der Förderungschancen durch den Eigenkapitalzuwachs erreicht werden soll, so muß der einbehaltene Gewinn zweckentsprechend investiert werden. Die mit einer Investition verbundenen Chancen können durch die Gewinnerwartung der Investition, auf den Investitionszeitpunkt diskontiert (Kapitalwert), ausgedrückt werden. ¹⁾ Für die Genossenschaft ist dieses nur soweit möglich, wie die durch die Investition bedingten Leistungssteigerungen tatsächlich zu einem Gewinn führen und nicht der unmittelbaren Förderung dienen. Wenn sich auch die künftige unmittelbare Förderung durch die Investition erhöht, so ist dieser erwartete Zuwachs von F_1 auf den Investitionszeitpunkt zu diskontieren. Hier ließe sich vom Barwert der künftigen unmittelbaren Förderung sprechen. Wird zur Vereinfachung angenommen, daß die aus dem Eigenkapitalzuwachs resultierenden Investitionen nur zum Gewinn führen, der dann an die Mitglieder ausgeschüttet wird, so lassen sich die diskontierten Gewinne als Ausdruck der gewachsenen Förderungschancen verstehen. Der Mindestzinssatz für die Diskontierung muß sich dabei an der durchschnittlichen Verzinsung orientieren, die die Mitglieder in ihren Wirtschaften erreichen könnten, wenn die investierten Gewinnanteile ihnen zugeflossen wären, anstatt in der Genossenschaft zu verbleiben. Ergibt sich dann ein Kapitalwert ≤ 0 , so bedeutet dies, daß die Gewinneinbehaltung für die Mitglieder keinen Vorteil, gegebenenfalls sogar einen Nachteil, darstellt. ²⁾

Die Risikominderung, verstanden als Abnahme der Gefahr einer Einbuße von Mitgliederkapital, wird hauptsächlich durch einen Gemeinkapitalzuwachs erreicht. Der damit verbundene ökonomische Vorteil kann durch einen Zusammenhang mit dem Gemeinkapitalzuwachs nicht eindeutig dargestellt werden. Es läßt sich zwar die Aussage treffen, daß der Schutz des Mitgliederkapitals c.p. um so größer ist, je höher das Gemeinkapital ist, aber das Risiko einer unfreiwilligen

1) Vgl. Schneider, Erich: Wirtschaftlichkeitsrechnung - Theorie der Investition, 5. Aufl., Tübingen, Zürich 1964, S. 15.

2) Vgl. Gumbel, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels, a.a.O., S. 92.

Liquidation geht daraus nicht hervor. Allgemein läßt sich wohl behaupten, daß ein Eigenkapitalzuwachs die Wettbewerbsfähigkeit der Genossenschaft stärkt. Es darf aber nicht übersehen werden, daß es hierfür nicht auf den absoluten Eigenkapitalzuwachs ankommt, sondern auf seine Relation im Verhältnis zu anderen wachsenden Größen (z.B. Fremdkapital, Umsatz etc.). So kann ein Eigenkapitalzuwachs i.d.R. dann nicht zu einer Risikominderung führen, wenn er mit der Ausweitung des genossenschaftlichen Geschäftsumfanges nicht mindestens Schritt hält.

Da die Geschäftstätigkeit der Genossenschaft für die Mitglieder eine Reihe von Risiken mit sich bringt, die als Nachteile des Kooperativweges anzusehen sind, ist es zweckmäßig, den Vorteil einer Risikobegrenzung durch den Gemeinkapitalzuwachs im Zusammenhang mit den Risiken zu betrachten und ihr tatsächliches Ausmaß als Kooperationsnachteil von den Kooperationsvorteilen abzusetzen.

Folglich wird die mittelbare, direkte Förderung hier nur durch die Zunahme der Förderungschancen dargestellt. Die Abbildung durch Geldeinheiten erfolgt über den Kapitalwert der Investitionen, die dem gewinnbedingten Eigenkapitalzuwachs entsprechen. Wird zur Vereinfachung der Darstellung ein gleichbleibender durchschnittlicher Jahresertrag der Investition (e) unterstellt, bei dessen Schätzung bereits die Beiträge zur Kapitalerneuerung als Aufwand berücksichtigt sind, so daß der Liquidationswert der Investition gleich dem Barwert aller künftigen Erträge ist (B_0), so ergibt sich dieser aus der Formel:

$$B_0 = \frac{e}{i} ; \quad i = \frac{p}{100}$$

$$B_0 = \frac{100e}{p}$$

Als Kapitalisierungszinsfuß (p) ist der Zins anzusetzen, den die Mitglieder durchschnittlich bei der Verwendung der Gewinne in ihren eigenen Wirtschaften erzielen könnten. Wird der erwartete durchschnittliche jährliche Ertrag (e) auf die Investitionssumme bezogen, so ergibt er sich als Quotient ($\frac{1}{x}$) des Eigenkapitalzuwachses:

$$e = (\Delta GG + \Delta GK) \cdot \frac{1}{x}$$

Als mittelbare, indirekte Förderung läßt sich dann folgende in Geldeinheiten abgebildete Größe verstehen:

$$F_{22} = B_0 - (\Delta GG + \Delta GK)$$

$$F_{22} = \frac{100 \cdot \frac{\Delta GG + \Delta GK}{x}}{p} - (\Delta GG + \Delta GK)$$

$$F_{22} = \frac{100 \cdot (\Delta GG + \Delta GK)}{p \cdot x} - (\Delta GG + \Delta GK) \quad (IX)$$

Wird nunmehr die gesamte mittelbare Förderung - soweit sie abbildbar ist - durch Zusammenfassung von VIII und IX dargestellt, so ergibt sich:

$$F_2 = F_{21} + F_{22}$$

$$F_2 = aG + \Delta GG + \frac{100 \cdot (\Delta GG + \Delta GK)}{p \cdot x} - (\Delta GG + \Delta GK)$$

$$F_2 = aG + \frac{100 \cdot (\Delta GG + \Delta GK)}{p \cdot x} - \Delta GK \quad (X)$$

Die gesamte mittelbare Förderung (F_2) ist nur formal eine einheitliche Größe, die durch Addition der in Geldeinheiten abgebildeten Vorteile dargestellt wird. Inhaltlich handelt es sich jedoch um eine heterogene Größe, weil die mittelbare, direkte (F_{21}) und in-

direkte Förderung (F_{22}) mit Hilfe verschiedener Bewertungsmethoden definiert werden; F_{21} ist in Geldeinheiten zum Nominalwert des festgestellten verteilten Gewinns bewertet, während F_{22} durch die Diskontierung der künftigen erwarteten Vorteile auf den heutigen Wert bestimmt ist.

Es mag fraglich sein, ob dieses Vorgehen für eine generelle Erfolgsmessung sinnvoll ist, zwecks Festlegung einer Maßgröße zur Beurteilung der Geschäftsführung erscheint es gerechtfertigt. Würden nämlich die den Mitgliedern vorenthaltenen Gewinnanteile nicht in irgendeiner Weise als Erfolg erfaßt, so wäre - wenn c.p. dieser Gewinn überhaupt nicht erwirtschaftet worden wäre - die Geschäftsführung in gleicher Weise zu beurteilen. Durch eine Erfassung dieses Gewinns in seiner nominalen Höhe könnte das Problem zwar auch gelöst werden, allerdings würde dann i.d.R. nicht mehr der tatsächliche Vorteil der Mitglieder erfaßt werden. Dieses dürfte durch die investitionsrechnerische Ermittlung von F_{22} vermieden werden.

Der Prüfer muß sich jedoch bei seiner Beurteilung darüber im klaren sein, daß die mittelbare, indirekte Förderung auf Grund der verschiedenen Bewertungsmethoden inhaltlich nicht ohne weiteres die mittelbare, direkte oder die unmittelbare Förderung substituieren kann. Dieses Problem steht im Zusammenhang mit der unterschiedlichen Bedeutung der einzelnen Förderungsarten, die der Prüfer ebenfalls zu beachten hat und die in der unterschiedlichen Stellung der Förderungsteilziele im genossenschaftlichen Zielssystem zum Ausdruck kommt.

2. Ökonomische Nachteile des Kooperativweges

Durch das Beschreiten des Kooperativweges entstehen den Mitgliedern Nachteile gegenüber dem Individualweg. Sie sind die wirtschaftlichen Folgen der Mitgliedschaft bei einer Primärgenossenschaft. Aus dieser Mitgliedschaft erwachsen den Mitgliedern Pflichten, die wirtschaftliche Auswirkungen haben. Es handelt sich hierbei um Pflichten, ohne deren Übernahme eine Kooperation in genossenschaftlicher Form nicht möglich wäre ¹⁾, nämlich:

1. Übernahme eines oder mehrerer Geschäftsanteile (§ 7 GenG)
2. Leistung von Einzahlungen auf den/die Geschäftsanteil(e) (§ 7 GenG)
3. Haftung für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft in Form beschränkter oder unbeschränkter Nachschußpflicht (§ 2 GenG)
4. Übernahme möglicher Verluste (§ 19 GenG)

Die ökonomischen Wirkungen dieser Pflichten bestehen darin, daß die Mitglieder aus ihren Vermögen Kapitaleinlagen leisten und als Träger der Genossenschaft einen Teil des Unternehmungsrisikos tragen müssen.

Die Kapitaleinlagen erfolgen entweder durch Einzahlungen der Mitglieder auf die Geschäftsguthaben oder durch Verzicht auf Gewinnausschüttung. Da die Mitglieder diese Kapitaleinlagen bei Verzicht auf die Kooperation mit der Genossenschaft selbst verwerten könnten, muß ein Zinsverlust als Kooperationsnachteil berücksichtigt werden. Bemessungsgrundlage für diesen Nachteil kann jedoch nur der Teil des Eigenkapitals (EK) sein, an dem die Mitglieder tatsäch-

1) Auf die Berücksichtigung von Nachteilen, die dem einzelnen Mitglied aus einem, infolge der Ausübung der Mitgliedschaftsrechte entstehenden Zeitaufwand erwachsen können, wird hier bewußt verzichtet. Für die individuelle Entscheidung des Mitgliedes über die Teilnahme an der genossenschaftlichen Kooperation werden sie sicher berücksichtigt. Vgl. Gümbel, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag, a.a.O., S. 87. Eine erfolgsmindernde Wirkung kann ihnen jedoch nicht zugebilligt werden, denn dann müßte z.B. auch der Gewinn einer Kapitalgesellschaft durch den Wert der summierten individuellen Zeitaufwendungen der Anteilseigner reduziert werden.

lich beteiligt sind, d.h. das Eigenkapital, welches ihnen beim Austritt aus der Genossenschaft zufließt. Damit entfällt eine Berücksichtigung des Gemeinkapitals.¹⁾ Wird als Zinsverlust der durchschnittliche Zins gerechnet, den die Mitglieder bei Selbstverwendung dieser Kapitalteile erzielen würden (p), so ergibt sich als erster Kooperationsnachteil (KN_1):

$$KN_1 = (EK - GK) \cdot \frac{p}{100} ; \text{ da } EK - GK = MK:$$

$$KN_1 = \frac{MK \cdot p}{100} \quad (XI)$$

Als weiterer Nachteil sind die Risiken zu verstehen, die die Mitglieder bei Beschreiten des Individualweges nicht hätten:²⁾

Durch Verluste kann das Mitgliederkapital reduziert werden, im Liquidationsfalle können darüberhinaus für die Mitglieder Nachschußpflichten entstehen. Realiter ist aber das Risiko für Nachschußzahlungen gleich Null, da durch die genossenschaftliche Verbundbildung schwachen Genossenschaften stets geholfen wurde und wird. Im deutschen Genossenschaftswesen ist jedenfalls seit Einführung der Pflichtmitgliedschaft in den genossenschaftlichen Prüfungsverbänden im Jahre 1934 bis heute kein Fall einer Inanspruchnahme der Genossen auf Grund der Nachschußpflicht eingetreten.³⁾ Daher kann dieses Risiko als annähernd nicht erkennbarer Nachteil unberücksichtigt bleiben.

Das Risiko einer Verlustübernahme durch die Mitglieder hängt vom Verlustrisiko selbst sowie vom mitgliederkapitalschützenden Umfang des Gemeinkapitals ab.⁴⁾ Da sich allgemeine Aussagen über

-
- 1) Die Verzinsung des Gemeinkapitals ist durch den Kapitalisierungszinsfuß indirekt jedoch bei der Darstellung der mittelbaren, indirekten Förderung berücksichtigt.
 - 2) Damit sind allgemeine Risiken, die mit jeder Leistungsbeziehung verbunden sind, ausgeklammert, weil sie nicht ein spezielles Merkmal der Kooperation darstellen.
 - 3) Vgl. Böhmcke, Eberhard: Die Prüfung der Genossenschaften. In: WPg 1956, S. 574.
 - 4) Vgl. S. 86f.

das Verlustrisiko kaum treffen lassen, ist eine generelle Darstellung dieses Nachteils (KN_2) schwer möglich und soll durch eine für jede Genossenschaft individuell zu schätzende Risikoprämie (RP) abgebildet werden.

3. Förderungseffizienz als positiver Saldo der Kooperationsvorteile und -nachteile

Werden die Nachteile des Kooperativweges von den ökonomischen Vorteilen abgezogen, so ergibt sich daraus der tatsächliche gesamte Förderungseffekt, die Förderungseffizienz der Genossenschaft. ¹⁾

Er stellt das Ausmaß der Erreichung des genossenschaftlichen Hauptziels dar, ist also - von der Erfüllung des Nebenziels abgesehen - der positive Erfolg der Genossenschaft. Dargestellt wird dieser Erfolg (E_1) durch die Zusammenfassung der Teilerfolge F_1 (IV bzw. V), F_2 (X) und der Kooperationsnachteile KN_1 (XI) und KN_2 (=RP):

$$E_1 = F_1 + F_2 - KN_1 - KN_2$$

$$E_1 = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n M_{ij} (PE_{ij} - PG_{ij}) (-1)^1 + aG$$

$$+ \frac{100 (\Delta GG + \Delta GK)}{p \cdot x} - \Delta GK - RP - \frac{MK \cdot p}{100} \quad (X)^2)$$

Der durch E_1 dargestellte Erfolg der Genossenschaft kann positiv oder negativ sein. Die Förderungseffizienz bezeichnet als positiver Erfolg das Überwiegen der Kooperationsvorteile über die -nachteile. Ein Kooperationsnachteil als Saldo ist dann ein negativer Erfolg der Genossenschaft.

1) Der Begriff der Förderungseffizienz als tatsächliches Ausmaß der Förderung durch die Genossenschaft wurde von Henzler in die Literatur eingeführt. Allerdings versteht er unter Förderung etwas anderes. Vgl. Henzler, Reinhold: Die Genossenschaft eine fördernde Betriebswirtschaft, a.a.O., S. 211.

2) Bei Beschaffungsgenossenschaften: $1 = 1$,
bei Verwertungsgenossenschaften: $1 = 2$.

b) Erfüllung des Nebenziels

Ebenso wie die Erfüllung des Hauptziels stellt die Erfüllung des Nebenziels einen Erfolg der Genossenschaft (E_2) dar. Die Erreichung des Existenzsicherungsziels erfolgt über die Unterziele "Mindestgewinneinbehaltung" und "Liquidität". Anders als beim Hauptziel ist die Erfüllung des Nebenziels jedoch nur soweit Erfolgsteil, wie die Zielerfüllung zum langfristigen Anstreben des Hauptziels notwendig ist. So ist z.B. eine zur Gewährleistung der Liquidität nicht notwendige Ansammlung von Zahlungsmitteln oder eine den Mindestgewinn übersteigende Gewinnerzielung und -einbehaltung kein Beitrag zu E_2 , weil der notwendige Zielerreichungsgrad überschritten ist. Steht die Überschreitung in Konkurrenz zum Hauptziel (z.B. bei Überliquidität Konkurrenz zum Gewinn oder zur unmittelbaren Förderung), so mindert sie E_1 , besteht Komplementarität (z.B. bei Gewinneinbehaltung und Teilen der mittelbaren Förderung), so gilt sie als Erreichung des Hauptziels. Als Teil des genossenschaftlichen Erfolges wird also nur die Erreichung des notwendigen Ausmaßes des Nebenziels verstanden.

Das Liquiditätsziel ist erreicht, wenn die zwingenden Zahlungsverpflichtungen in jedem Zeitpunkt erfüllt werden; die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit ist ein notwendiger Teil des genossenschaftlichen Erfolges. Übersteigen die Zahlungsmittel die Zahlungsverpflichtungen, so ist der Erfolg deshalb nicht größer. Es ist jedoch unmöglich, den durch die Liquiditätssicherung erreichten positiven Erfolg wertmäßig abzubilden. Eventuell denkbar ist eine Abbildung des negativen Erfolges, der Illiquidität, durch die ökonomischen Folgen für die Mitglieder, nämlich den Verlust künftiger Förderungseffizienzen. Die Summe aller erwarteten Erfolge E_1 wäre auf den Zeitpunkt der durch die Illiquidität ausgelösten unfreiwilligen Liquidation der Genossenschaft zu diskontieren und nach Abzug eines eventuellen Liquidationsgewinns bzw. Hinzurechnung eines Liquidationsverlustes als negativer Wert anzusetzen. Somit wäre der Zukunftserfolg der Genossenschaft als negativer Wert die den negativen Erfolg abbildende Größe. Dadurch wird aber im Grunde nur die unbedingte Notwendigkeit der Erreichung des Liquiditätsziels ausgedrückt, auf keinen Fall aber im Umkehr-

schluß der durch die Liquiditätssicherung erreichte Erfolg, denn die Erhaltung der künftigen Förderungsmöglichkeit ist nicht nur Ergebnis der Liquiditätssicherung.

Ähnliche Überlegungen lassen sich auch für Mindestgewinneinbehaltung anstellen. Um die Förderungsmöglichkeiten langfristig zu erhalten, sind einzubehaltende Mindestgewinne notwendig.¹⁾ Abgesehen von den Schwierigkeiten einer Bestimmung des Mindestgewinnausmaßes trägt eine über den Mindestgewinn hinausgehende Gewinneinbehaltung ex definitione nur noch zum Förderungsziel (mittelbare Förderung) bei. Ständige Nichterreicherung dieses Existenzsicherungsteilziels hat zunächst eine Abnahme der Förderungsmöglichkeiten und langfristig schließlich - auf Grund der eintretenden Wettbewerbsunfähigkeit - die Auflösung der Genossenschaft zur Folge. Damit ließe sich auch hier der vollständige oder teilweise Verlust des Zukunftserfolges als Abbildung einer Nichterreicherung des Mindestgewinnziels denken. Die Einwände sind im Prinzip dieselben wie beim Liquiditätsziel: Aus dem Bedingungscharakter des Nebenziels und seiner Unterziele folgt, daß eine Förderung ohne Erreichung dieser Ziele nicht möglich ist. Daraus läßt sich aber nicht folgern, daß der heutige Wert der künftigen Förderung die wertmäßige Abbildung der Erreichung des Nebenziels darstellt. Diese scheitert, der Erfolg besteht hier in der Erfüllung von Bedingungen, sein Wert ist individuelle Spekulation.

1) Soweit nicht das Eigenkapital ständig durch Beteiligungsfinanzierung erhöht wird; eine - insbesondere für Genossenschaften - unrealistische Annahme.

III. Ausmaß der Ziele und der Zielerreichung

a) Perioden- und Aktionsziele

Der Erfolg der Primärgenossenschaft wurde hier als das Ausmaß der Erreichung des Förderungsziels und des Existenzsicherungsziels definiert und durch den Inhalt dieser Ziele bzw. ihrer Unterziele bestimmt. Der Zielinhalt kennzeichnet den anzustrebenden Sachverhalt. Dieser kann so weit umrissen sein, daß er auch bereits das Ausmaß, in dem das Ziel zu erreichen ist, angibt. Dieses ist bei sogenannten Minimalzielen der Fall, zu denen z.B. das Liquiditätsziel zählt. ¹⁾ Im Sachverhalt "Liquidität" ist eine bestimmte Relation von Zahlungskraft und Zahlungsverpflichtung fixiert. ²⁾ Dieses Ziel kann nicht mehr oder weniger, sondern nur erreicht oder nicht erreicht werden. ³⁾ Soweit das Zielausmaß nicht bereits eindeutig bestimmt ist, muß es definiert werden. Dieses gilt bei der Primärgenossenschaft für das Förderungsziel und seine Teilziele.

Das Förderungsziel wurde als das dauernde Entstehen möglichst großer Kooperationsvorteile für die Mitglieder umrissen. Damit enthält es eine Vorschrift zur Maximierung der Kooperationsvorteile, das Förderungsmaximum ist also das anzustrebende Ausmaß des Förderungsziels. ⁴⁾ Dieses gilt in jedem Fall für die Totalperiode, kann aber auch für eine Teilperiode unterstellt werden. ⁵⁾ Das Förderungsmaximum als maximale Summe der durch die Genossen-

-
- 1) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 84.
 - 2) Vgl. Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen 1963, S. 3.
 - 3) Vgl. Heinen, Edmund: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Bd. 1. Das Zielsystem der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971, S. 175. Dieser "Ja/Nein" Charakter des Liquiditätsziels bedeutet aber nicht, daß ex ante das Zielausmaß eindeutig wäre. Auf Grund unvollkommener Informationen muß zum Liquiditätsziel auch das Vorhandensein einer ausreichenden Liquiditätsreserve gerechnet werden. Vgl. auch S. 190.
 - 4) Trescher, Karl: Das Förderungsprinzip als Leitmaxime. In: Der Verbraucher, 1965, Heft 2, S. 23.
 - 5) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 85 f.

schaft erreichten Vorteile ist der angestrebte Gesamtzustand der Genossenschaft innerhalb eines bestimmten Zeitraumes. Er kann deshalb als das "Periodenziel" der Genossenschaft bezeichnet werden und gibt den allgemeinen Zieltrend des genossenschaftlichen Handelns in einer Periode an. ¹⁾

Für die einzelnen Entscheidungen in der Genossenschaft wäre dieses Ziel nur dann operational, wenn die Handlungsperiode auf den einzelnen Entscheidungsakt beschränkt wird. Diese Betrachtung ist nicht nur realitätsfern, sondern für diese Arbeit auch unbrauchbar, da die Geschäftsführung durch die Erreichung des Ziels innerhalb einer Periode von ein oder zwei Jahren beurteilt werden soll. ²⁾ Insofern kommt als relevantes Zielausmaß, das ein Maßstab für die Geschäftsführung in einer bestimmten Periode sein kann, nur ein Periodenziel in Betracht. Davon zu unterscheiden sind die operationalen Unterziele der Förderung, die von der Geschäftsführung als "Aktionsziele" ³⁾ gesetzt werden und Richtschnur der einzelnen Entscheidungen sind. Sie beinhalten direkt oder indirekt ein konkretes Ausmaß der Förderung und gleichzeitig auch die Förderungsart. So ist z.B. jede Entscheidung über die Genossenschaftspreise an einer im Ausmaß bestimmten unmittelbaren Förderung sowie einem bestimmten Gewinn für die Genossenschaft orientiert. Auch wenn das Ausmaß der Aktionsziele die maximale Förderung derart beinhaltet, daß beim einzelnen Umsatzakt mit einem bestimmten Mitglied dessen Förderungsmaximum erreicht wird, kann dieses Zielausmaß und seine Erreichung nicht für die Beurteilung der Geschäftsführung ausschlaggebend sein, da sie die langfristige maximale Förderung aller Mitglieder sicherstellen soll.

-
- 1) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 86.
 - 2) Die Prüfung der Geschäftsführung ist nach § 53 GenG mindestens in jedem zweiten Jahr, bei einer Bilanzsumme über 350.000 DM mindestens einmal jährlich durchzuführen.
 - 3) Vgl. Bidlingmaier, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, a.a.O., S. 86.

Die Summe der maximalen Förderung einzelner Umsatzakte mit einem bestimmten Mitglied ist i.d.R. nicht mit der maximalen Förderung dieses Mitglieds identisch, ebenso wie die Summe aller Förderungsmaxima der Mitglieder nicht mit dem Förderungsmaximum der Genossenschaft übereinstimmt. ¹⁾

Die Fixierung von Aktionszielen ist als Aufgabe der Geschäftsführung vielmehr Gegenstand der Prüfung, kann also für dieses Prüfungsteilobjekt nicht Maßstab sein. ²⁾ Die Aktionsziele können im Hinblick auf das Periodenziel mehr oder weniger zweckmäßig sein. Dieses gerade zu beurteilen, ist der Zweck der Geschäftsführungsprüfung. Deshalb kann nur das Periodenziel und seine Erfüllung als Interpretation des genossenschaftlichen Erfolges sinnvoller Prüfungsmaßstab sein.

Soweit außerdem Aktionsziele durch ein bestimmtes Zielausmaß gekennzeichnet sind, können sie übertroffen werden. Ohne Zweifel ist also auch der das Aktionsziel überschreitende Sachverhalt dann ein Erfolg, wenn das Aktionsziel Unterziel eines im Ausmaß unbegrenzten Hauptziels ist.

Insgesamt läßt sich damit der genossenschaftliche Erfolg als das Ausmaß der Erreichung des Periodenziels "maximale Mitgliederförderung" und als Erfüllung der Aktionsziele (Minimalziele) "Mindestgewinneinbehaltung" ³⁾ und "Liquidität" bezeichnen.

-
- 1) Vgl. Gumbel, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels, a.a.O., S. 78; Dube, Jürgen: Zur Frage der Ziele und Zielsetzungen bei Genossenschaften, a.a.O., S. 105.
 - 2) Aktionsziele sind jedoch Prüfungsmaßstäbe für die zu ihrer Erreichung notwendigen Handlungen.
 - 3) Auch wenn die Feststellung der Mindestgewinneinbehaltung periodenweise erfolgt, kann dieses Ziel als Aktionsziel aufgefaßt werden. Im Grunde zerfällt es in zwei Aktionsziele: das Streben nach Mindestgewinn bei den einzelnen Umsatzhandlungen sowie die Verteidigung einer Einbehaltung des erzielten Mindestgewinns gegen die Ausschüttungsansprüche der Mitglieder am Ende der Periode.

b) Ausmaß der Erreichung des Periodenziels

Das Periodenziel der Genossenschaft kann sich auf eine Abrechnungs- und/oder Prüfungsperiode (Einperiodenziel) beziehen, es kann aber auch auf die Totalperiode bezogen werden (Mehrperiodenziel). Wenn die maximale Förderungseffizienz einer Periode i.d.R. vom Maximum der Totalperiode abweicht, als Ziel jedoch nicht nur die Förderung der augenblicklich vorhandenen Mitglieder, sondern die langfristige Förderung aller, auch der potentiellen Mitglieder verstanden wird, so bietet sich als Zielnorm das Mehrperiodenziel an. Dann wäre der Erfolg nicht nur das Ausmaß der Erreichung des Einperiodenziels, sondern auch das der Totalperiode.

Das Ausmaß der Erreichung des Totalperiodenziels kann als der Totalerfolg der Genossenschaft angesehen werden. Er wäre als Beurteilungsmaßstab aber erst nach Ablauf der Totalperiode anwendbar, weil er zu einem früheren Zeitpunkt nicht feststellbar und der Erfolgsanteil der zu beurteilenden Periode nicht bestimmbar ist.

Damit wird hier als Erfolg das Ausmaß der Erreichung des Einperiodenziels verstanden. Die Komponenten von E_1 (vgl. Ausdruck X) sind auf die zu beurteilende Periode zu beziehen, ebenso wie E_2 für diese Periode festzustellen ist. Für das Förderungsziel ergibt sich ein unbegrenzt angestrebtes Ausmaß für die Periode. Das tatsächlich erreichte Ausmaß der Förderung in der Periode (Förderungseffizienz = E_1) und die Sicherung der Existenz (E_2) während der Periode stellen den Periodenerfolg der Genossenschaft dar. Diese Größe ist nunmehr daraufhin zu untersuchen, ob sie für die Geschäftsführung im entsprechenden Prüfungszeitraum ein geeigneter Ersatzsachverhalt ist, der als indirekter Prüfungsmaßstab Anwendung finden kann. Dazu sind zunächst außerhalb des eigentlichen Prüfungsvorganges liegende Überlegungen anzustellen, auf die sich die These eines ausreichenden Zusammenhanges zwischen dem Erfolg der Primärgenossenschaft und ihrer Geschäftsführung stützen kann.

3. Die Ursachen des genossenschaftlichen Erfolges

I. Ziel und die Vorgehensweise der Ursachenanalyse

Aus der Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges als einer heterogenen Größe wird erkennbar, daß er auf verschiedenen Ursachen beruhen kann und der Zusammenhang mit der Geschäftsführung nur durch die Analyse der Ursachen aufzuzeigen ist. In der Unterscheidung der einzelnen Erfolgsarten kommen die verschiedenen Erfolgskomponenten zum Ausdruck, die von einer Vielzahl unterschiedlicher Faktoren bestimmt werden. Um Aussagen über die Bedeutung der Geschäftsführung für die Erfolgseinstellung treffen zu können, müssen die Erfolgsarten auf ihre Ursachen hin analysiert werden. Hierbei werden sie in ihre Bestandteile zerlegt und dann die Bestimmungsfaktoren der einzelnen Bestandteile untersucht. Welche Bestimmungsfaktoren letztlich unterschieden werden, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit, da sich grundsätzlich die herausgearbeiteten Größen ihrerseits auf immer weiter differenzierte Faktoren zurückführen lassen.

Die Analyse der Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten wird auf relativ hoher Abstraktionsebene abgebrochen, und es werden dann Einflußquellen des genossenschaftlichen Erfolges untersucht. Die Frage, von welchen Quellen Einflüsse auf Erfolgsart und -ausmaß ausgehen, läßt sich nur beantworten, wenn verschiedene potenzielle Einflußquellen unterschieden werden und die Möglichkeiten ihrer Einwirkungen auf die Erfolgskomponenten sowie deren Bestimmungsfaktoren untersucht werden.

Im Hinblick auf die hier letztlich interessierende Frage nach der Eignung des genossenschaftlichen Erfolges für die Beurteilung der Geschäftsführung muß der Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg herausgestellt werden. Dazu ist es zweckmäßig, die Geschäftsführung als eine der möglichen Einflußquellen neben dem sonstigen betrieblichen Handeln und den außerbetrieblichen Einflüssen zu unterscheiden, weil dadurch Aussagen über ihren Einfluß auf den Erfolg gewonnen werden

können, die sich durch Aussagen über die sonstigen Erfolgseinflüsse gewichten lassen. Derartige Aussagen sind notwendig, um die für die Anwendbarkeit eines indirekten Prüfungsmaßstabes erforderliche Voraussetzung der "Verhältnisgleichheit" ¹⁾ mit dem Prüfungsobjekt nachzuweisen.

II. Komponenten des genossenschaftlichen Erfolges und ihre Bestimmungsfaktoren

a) Erfolgskomponenten

Aus der Darstellung der Förderungseffizienz als Teil des genossenschaftlichen Erfolges lassen sich ihre Bestandteile unmittelbar entnehmen. Somit werden F_1 , F_{21} , F_{22} und KN in ihre Elemente zerlegt.

Für die unmittelbare Förderung (F_1) ergeben sich aus den Ausdrücken IV und V folgende Komponenten:

1. Umsatzmengen (M)
2. Preise der Genossenschaft (PG)
3. Preise der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber (PE)

Die Bestandteile der mittelbaren, direkten Förderung (F_{21}) sind gemäß Ausdruck VIII:

1. ausgeschütteter Gewinn (aG)
2. gewinnbedingter Zuwachs der Geschäftsguthaben (▲ GG)

1) Vgl. S. 61.

Als Komponenten der mittelbaren, indirekten Förderung (F_{22}) ergeben sich aus Ausdruck IX:

1. gesamter gewinnbedingter Eigenkapitalzuwachs ($\Delta GG + \Delta GK$)
2. erwarteter Gewinn (e) der aus den gewinnbedingten Eigenkapitalzuwachs finanzierten Investitionen der Genossenschaft im Verhältnis zur Investitionssumme (I); ($\frac{I}{e} = \frac{1}{x}$)
3. erwartete durchschnittliche Verzinsung der Gewinnanteile bei ihrer Verwendung durch die Mitglieder (p)

Schließlich sind die Komponenten der Kooperationsnachteile zu ermitteln. Für KW_1 ergeben sie sich aus Ausdruck XI:

1. Mitgliederkapital (MK)
2. erwartete durchschnittliche Verzinsung der Kapitalteile bei ihrer Verwendung durch die Mitglieder (p)

Die Komponenten von KW_2 sind schwer zu bestimmen, da das Verlustrisiko sich aus den verschiedensten Größen zusammensetzt. Hier sollen nur die Gewinnchancen der Genossenschaft sowie das Ausmaß des Gemeinkapitals (GK) als Bestandteile unterschieden werden. Weil die Gewinnchancen der Genossenschaft für andere Erfolgskomponenten Bestimmungsfaktor sind, werden sie aber hier nicht als Komponente, sondern als Bestimmungsfaktor behandelt.

Da einige Komponenten für die verschiedenen Teilerfolge übereinstimmen, ergeben sich insgesamt als Bestandteile der Förderungseffizienz:

$$M; PG; PE; aG + \Delta GG + \Delta GK = \text{Gewinn}; \\ \frac{1}{x}; p; MK; GK$$

Der Teilerfolg E_2 setzt sich aus der Mindestgewinneinbehaltung (MGE) und der Aufrechterhaltung der Liquidität (L) zusammen. Die Einbehaltung eines Mindestgewinns in Bestandteile zu zerlegen, ist

nicht zweckmäßig, da hier eine Trennung der Komponenten von ihren Bestimmungsfaktoren keinen zusätzlichen Erkenntniswert hat, und der Einfluß der Geschäftsführung unmittelbar gezeigt werden kann.

Die Liquidität läßt sich dagegen recht sinnvoll in Bestandteile zerlegen. Zunächst kann sie als das Verhältnis von Zahlungskraft (ZK) zu Zahlungsverpflichtungen (ZV) aufgefaßt werden.¹⁾

Die Zahlungskraft der Genossenschaft läßt sich dabei auf folgende Komponenten zurückführen:

1. Zahlungsmittelbestand (ZMB)
2. fällige Forderungen (fF)
3. Kreditaufnahmemöglichkeiten (KAM)
4. Liquidierbarkeit der Vermögensgegenstände (LdV)

Eine Zergliederung der Zahlungsverpflichtungen in Komponenten erscheint dagegen nicht sinnvoll. Deshalb sollen hier nur die Sachverhalte genannt werden, von denen die Zahlungsverpflichtungen abhängen:

1. Verträge (Kauf-, Miet-, Arbeitsverträge etc.)
2. gesetzliche Bestimmungen (Steuern, Gebühren, Zölle, Pflichtbeiträge)
3. Aufrechterhaltung des Betriebsprozesses
4. Realisierung betrieblicher Pläne

Da diese Größen den Charakter von rechtlichen und ökonomischen Bestimmungsfaktoren haben, werden sie den Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten zugeordnet, so daß die Zahlungsverpflichtungen selbst als eine Komponente der Existenzsicherung angesehen werden.

1) Vgl. Witte, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, a.a.O., S. 3.

b) Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten

Auf Grund der Heterogenität des genossenschaftlichen Erfolges und der Vielzahl der zu unterscheidenden Erfolgsbestandteile, muß eine Analyse der Bestimmungsfaktoren sich auf wesentliche Größen beschränken, wenn der Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg herausgestellt werden soll. Deshalb wird unterstellt, daß die Genossenschaft kein Nichtmitgliedergeschäft betreibt, ihr gesamter Aufwand leistungsbezogen, also gleich den Kosten ist, und die Erträge ausschließlich aus dem Umsatz der Genossenschaft resultieren. Als Bestimmungsfaktoren gelten in der folgenden Betrachtung alle Sachverhalte, von denen abhängt, ob eine Erfolgskomponente überhaupt entsteht und welche Ausprägung sie hat.

1. Bestimmungsfaktoren der Komponenten der Förderungseffizienz (E_1)

Bei der Analyse der Bestimmungsfaktoren der Komponenten von F_1 (M, PG und PE) ist es zweckmäßig, zwischen Beschaffungs- und Verwertungsgenossenschaften zu unterscheiden.

1.1 Bestimmungsfaktoren der Umsatzmenge (M)

Die Umsatzmenge (M) einer Beschaffungsgenossenschaft ist zunächst von der Nachfrage der Mitglieder nach der Leistung der Genossenschaft abhängig. Die Mitglieder werden mit der Genossenschaft maximal so viel umsetzen, bis ihr Bedürfnis nach der entsprechenden Leistung befriedigt ist. Da ihnen jedoch keine unbegrenzte Ausgabensumme zur Verfügung steht, wird sich die tatsächliche Umsatzmenge an dem Preis für die Leistung orientieren.¹⁾ Damit sind als weitere Bestimmungsfaktoren der Menge die beiden anderen Komponenten der unmittelbaren Förderung, nämlich die Preisforderung der Genossenschaft sowie die der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber zu unterscheiden.

1) Vgl. Arndt, Helmut: Mikroökonomische Theorie, 1. Bd., a.a.O., S. 74 ff.

Sowohl die Preishöhe als auch der Unterschied zwischen den genossenschaftlichen (PG) und den erwerbswirtschaftlichen Preisen (PE) haben einen Einfluß auf die Umsatzmenge der Genossenschaft. Die Preishöhe selbst spielt beim Entstehen der Nachfrage eine Rolle, indem sie sich auf die Entscheidungen der Mitglieder über die Verteilung der Ausgabensumme auf die einzelnen Bedürfnisse auswirkt. Der Preisunterschied entscheidet dagegen, ob und wieviel Nachfrage die Genossenschaft auf sich ziehen kann. Im Falle $PG < PE$ ist als ein weiterer Bestimmungsfaktor das Leistungsvermögen¹⁾ der Genossenschaft zu betrachten. Es begrenzt die maximal mögliche Umsatzmenge, wenn die Nachfrage der Mitglieder beim Preis PG größer ist als die maximale Menge. Ist $PG > PE$, so kann auch das Leistungsvermögen der Wettbewerber als Bestimmungsfaktor für die Umsatzmenge wirken; indem nämlich die Wettbewerber auf Grund eines zu geringen Leistungsvermögens nicht die gesamte Nachfrage befriedigen können, so daß ein Teil der Nachfrage auf die Genossenschaft entfällt.

Die Umsatzmenge einer Verwertungsgenossenschaft ist primär von der Leistungsmenge abhängig, die die Mitglieder erstellen und absetzen wollen. Dieses Mengenangebot der Mitglieder ist seinerseits abhängig vom summierten Leistungsvermögen der Mitglieder sowie vom Preisangebot der Genossenschaft und dem ihrer erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber. Ausschlaggebend ist hier sowohl das Preisgebot im Verhältnis zu den Kosten der Mitglieder für die Erstellung der Leistung, als auch das Verhältnis von PG und PE. Ist $PG > PE$, so begrenzt das Leistungsvermögen der Genossenschaft die Umsatzmenge, ist $PG < PE$, so bestimmt das Leistungsvermögen der Wettbewerber, welcher Teil der Mitglieder Leistungen noch von der Genossenschaft verwertet werden kann.²⁾

1) Als Leistungsvermögen wird hierbei eine ökonomische Größe verstanden, die die Relativierung eines technisch verstandenen Leistungsvermögens darstellt. So ist bei einer Beschaffungsgenossenschaft das Leistungsvermögen u.a. auch von den Gegebenheiten des Beschaffungsmarktes abhängig, die eine technisch mögliche höhere Beschaffungsleistung unrealisiert lassen. Vgl. dazu: Selchert, Friedrich Wilhelm: Ökonomische Kennzeichen der Betriebsgröße und der Formen betrieblichen Wachstums. In: ZfB, 40. Jg., 1970, Nr. 8, S. 505 ff.

2) Dieses gilt, soweit Markttransparenz besteht, die Mitglieder sich rational verhalten und keine Präferenzen für die Genossenschaft seitens der Mitglieder existieren.

1.2 Bestimmungsfaktoren der Preise (PG, PE)

Die Preise als Komponenten der unmittelbaren Förderung sind sowohl bei der Genossenschaft als auch bei den erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbern zunächst von den Kosten abhängig, weil beide langfristig für ihre Leistungen mindestens kostendeckende Preise erzielen müssen, um nicht vom Markt verdrängt zu werden.

Bei Beschaffungsgenossenschaften bestehen die Kosten aus den von der Genossenschaft zu zahlenden Entgelten für die beschafften Güter und Dienste und aus dem Verbrauch der in der Genossenschaft eingesetzten sonstigen Leistungsfaktoren. Die Abhängigkeit des Preises von den Kosten bezieht sich bei Verwertungsgenossenschaften dagegen nicht auf die Gesamtkosten, sondern nur auf den Verbrauch der sonstigen Leistungsfaktoren, weil die den Mitgliedern gezahlten Entgelte für die Genossenschaft selbst Kosten darstellen.¹⁾ Dafür wird PG von den erzielbaren Preisen auf dem Absatzmarkt der Genossenschaft beeinflusst, da die Gesamtkosten den Ertrag der Genossenschaft nicht übersteigen dürfen. Unter dieser Voraussetzung ist der Spielraum für PG durch die Differenz zwischen dem Ertrag der Genossenschaft und den sonstigen Kosten nach oben begrenzt.

Als Bestimmungsfaktor von PE spielen die Kosten bei den erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbern von Beschaffungsgenossenschaften die gleiche Rolle wie bei der Genossenschaft. Für die erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber von Verwertungsgenossenschaften stellt jedoch das Produkt aus M und PE zuzüglich der sonstigen Kosten die gesamten Kosten dar, die nicht größer als der Gesamtertrag sein dürfen.

Schließlich sind die Preise PE und PG füreinander wechselseitig Bestimmungsfaktoren. Wie stark der wechselseitige Einfluß ist, dürfte von der bestehenden Marktform sowie der Marktatellung der Genossenschaft und der Stellung des für die Mitglieder günstigsten

1) Dieses gilt, soweit $PG \leq PE$ ist. Bei $PG > PE$ stellt nur $PE \cdot M$ die Kosten dar, $(PG - PE) \cdot M$ ist dagegen Erfolgsbestandteil.

erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbers abhängen. Wird das Polypol als die Marktform angesehen, die den meisten der realen Märkte, auf denen sich Genossenschaften betätigen, am stärksten entspricht ¹⁾, so wird der wechselseitige Einfluß von PE und PG vergleichsweise gering sein. Allerdings sind dann auch die Abweichungen zwischen PE und PG nicht sehr groß.

Neben den Kosten und den Preisen selbst kann als weiterer Bestimmungsfaktor der geplante Gewinn bzw. die geplante Förderung angesehen werden. Die Vorstellungen über das Ausmaß der unmittelbaren Förderung beeinflussen den PG dabei ebenso wie das beabsichtigte Gewinnausmaß. Soll z.B. der Gewinn der Genossenschaft unter Verzicht auf eine unmittelbare Förderung der Mitglieder maximiert werden, so wird PG bei Beschaffungsgenossenschaften höher und bei Verwertungsgenossenschaften niedriger sein, als im Falle einer geplanten unmittelbaren Förderung. Beabsichtigt dagegen die Genossenschaft die Maximierung der unmittelbaren Förderung, so wird PG bei Beschaffungsgenossenschaften so niedrig sein, daß der Erfolg unter Berücksichtigung der relativen Substanzerhaltung nur die Kosten deckt, während er bei Verwertungsgenossenschaften so hoch ist, daß das Produkt aus PG und M zusätzlich der sonstigen Kosten der Genossenschaft dem Ertrag auf dem Absatzmarkt entspricht.

Als Bestimmungsfaktor von PE wird jedoch der geplante Gewinn bei den erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbern auf Grund der erwerbswirtschaftlichen Zielsetzung einen anderen Einfluß haben. Je nachdem wie hoch das angestrebte Gewinnausmaß ist, hat es bei den erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbern von Beschaffungsgenossenschaften einen entsprechenden Einfluß auf die Höhe von PE. Bei

1) Vgl. Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, a.a.O., S. 124 f.

Wettbewerber von Verwertungsgenossenschaften dürfte die beabsichtigte Gewinnhöhe keinen gleichgroßen Einfluß auf PE haben, da hier das Produkt aus PE und M Beschaffungskosten darstellt, deren Minimierung als Zielsetzung auch bei verschiedenen geplanten Gewinnhöhen unterstellt werden kann.¹⁾

1.3 Bestimmungsfaktoren des Gewinns

Die Erfolgskomponenten aG, Δ GG und Δ GK stellen zusammen den Gewinn der Genossenschaft dar. Die Frage nach den Relationen dieser Komponenten zueinander, also nach der Verwendung des entstandenen Gewinns, hat nur insofern eine Bedeutung, als der Δ GK entsprechende Gewinnbetrag eine geringere Förderung darstellt, als wenn dieser Betrag für aG oder Δ GG verwendet wird.²⁾ Dieses Problem wird bei der Erörterung der Einflüsse auf die Erfolgskomponenten und ihre Bestimmungsfaktoren berücksichtigt. Die Komponenten des Gewinns der Genossenschaft sind Aufwand (= Kosten)³⁾ und Ertrag. Ihre Bestimmungsfaktoren sollen nun untersucht werden.

1.3.1 Bestimmungsfaktoren der Kosten

Die Frage nach den Bestimmungsfaktoren der Kosten beschäftigt seit langem die Betriebswirtschaftslehre. Sie stellt sich unabhängig von der jeweiligen Zielsetzung für jede abgeleitete Betriebswirtschaft, also auch für die Genossenschaft.

Trotz der verschiedensten Ansätze für eine Theorie der Kostenabhängigkeiten im Laufe der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, gibt es bis jetzt keine einheitliche Auffassung über die zu unterscheidenden Kosteneinflußgrößen und ihre Systematisierung.⁴⁾

1) Dieses gilt, soweit diese Kosten als minimiert angesehen werden und Gewinnsteigerungen primär über eine Ertragserhöhung oder Senkung der sonstigen betrieblichen Kosten erfolgen soll. In einer Zeit ständig steigender Preise erscheint diese Annahme nicht unrealistisch.

2) Vgl. S. 89.

3) Gemäß der Prämisse sind Kosten hier gleich Aufwand.

4) Vgl. Dlugos, Günther: Kostenabhängigkeiten. In: HdR, Stuttgart 1970, Sp. 896 ff. sowie die dort angegebene Literatur.

Diese Tatsache ist wohl u.a. auf die unterschiedlichen Zwecksetzungen zurückzuführen, die von den verschiedenen Autoren für eine Theorie der Kostenbestimmungsfaktoren gesehen wird.

Da sich letztlich unbegrenzt viele Größen als Bestimmungsfaktoren der Kosten unterscheiden lassen ¹⁾, eine theoretische Analyse jedoch nicht mit einer unüberschaubaren Zahl von Einflußgrößen arbeiten kann ²⁾, muß hier eine Einschränkung auf wesentliche Bestimmungsfaktoren, auf sogenannte "Haupt-Kosteneinflußgrößen" ³⁾ erfolgen. Diese Auswahl soll sich dabei an dem Zweck dieser Untersuchung orientieren und Faktoren herausstellen, deren Beeinflussbarkeit durch die Einflußquellen "Geschäftsführung", "sonstiges betriebliches Handeln" und "Umwelt" ⁴⁾ aufgezeigt werden kann.

Wird unter Kosten der leistungsbezogene bewertete Güterverzehr verstanden, so resultiert daraus, daß die Kosten jedes Betriebes von der Menge der eingesetzten Leistungsfaktoren und ihren Werten abhängen. ⁵⁾ Werden qualitativ unterschiedliche Leistungsfaktoren eingesetzt, so wirkt sich das bei unterstellter gleicher Leistung über Menge und Wert auf die Kosten aus. Neben diesen drei Bestimmungsfaktoren lassen sich verschiedene Größen unterscheiden, deren Veränderung die Qualität, die Mengenverhältnisse oder die Werte der Leistungsfaktoren beeinflussen und somit die Kosten.

-
- 1) So unterscheidet z.B. Henzel eine Fülle von artmäßig abgegrenzten Kosteneinflußgrößen, die er nach Zweckgesichtspunkten systematisiert. Vgl. Henzel, Friedrich: Kosten und Leistung, 3. Aufl. der Kostenanalyse, Stuttgart 1957, S. 154 ff.
 - 2) Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., Wiesbaden 1965, S. 484.
 - 3) Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 332 ff.
 - 4) Vgl. dazu die Ausführungen zu den Einflüssen auf die Förderungseffizienz, S. 134 ff.
 - 5) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 332; Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 4. Aufl., Köln und Opladen 1970, S. 127.

Als derartige, das Kostenniveau eines Betriebes beeinflussende Größen können das Leistungsvermögen (Betriebsgröße) die Auslastung des Leistungsvermögens (Beschäftigung) sowie das Leistungsprogramm angesehen werden.¹⁾ Daneben soll hier noch der Ablauf und die Struktur des Leistungserstellungsprozesses als Bestimmungsfaktor berücksichtigt werden.

Der Leistungserstellungsprozeß wird durch die ausgewählten Leistungserstellungsverfahren, durch die Verteilung der Aufgaben auf Personen und Sachen²⁾ sowie durch die kontinuierlich zu erstellenden Leistungsmengen (Leistungslosgröße)³⁾ bestimmt. Das ausgewählte Leistungserstellungsverfahren beeinflusst ebenso den mengen- und qualitätsmäßigen Faktoreinsatz, wie dieses durch die Leistungslosgröße und die Aufgabenverteilung der Fall sein kann.

Insgesamt können als die wesentlichen Bestimmungsfaktoren der Kosten demnach unterschieden werden:

1. Einsatzwert der Leistungsfaktoren⁴⁾
2. Leistungsfaktoren
3. Leistungsvermögen
4. Auslastung des Leistungsvermögens
5. Leistungsprogramm
6. Leistungserstellungsprozeß

1) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 335.

2) Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., a.a.O., S. 490 f.

3) Ebenda, S. 492.

4) Heinen nennt diesen Wert den "Kostenwert". Dieser sprachliche Ausdruck wurde nicht übernommen, da er zu Mißverständnissen führen kann, wenn unter Kosten ein bewerteter Güterverzehr verstanden wird. Inhaltlich entsprechen sich jedoch die Begriffe. Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1., Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., a.a.O., S. 73 ff.

Bei einer Betrachtung der Kosten der Genossenschaft ergibt sich ein spezifisches Problem. Während bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen und Beschaffungsgenossenschaften die Kosten eine negative Erfolgskomponente darstellen, gilt dieses für Verwertungsgenossenschaften nur bedingt. Ein Teil ihrer Kosten besteht aus den Entgelten, die die Mitglieder für ihre Leistungen von der Genossenschaft erhalten. Gilt für die einzelnen Leistungsarten $PG > PE$, so ergibt sich eine unmittelbare Förderung und damit ein positiver genossenschaftlicher Erfolg. Damit ist ein Teil der Kosten gleichzeitig positive und negative Erfolgskomponente. Für diese Kosten wäre dann die Entscheidung über Förderungsart und -ausmaß der Bestimmungsfaktor.

1.3.2 Bestimmungsfaktoren des Ertrages

Der Ertrag der Genossenschaft ist das Produkt aus abgesetzter Leistung und dem auf dem Absatzmarkt erzielten Preis. Damit können Menge und Qualität der erstellten Leistungen sowie der Absatzpreis als Bestimmungsfaktoren des Ertrages angesehen werden. Eine Unterscheidung weiterer Faktoren wie z.B. Einsatz der absatzpolitischen Instrumente ist deshalb problematisch, weil die Umsatzerträge das Ergebnis der gesamten betrieblichen Tätigkeit sind. Außerdem stellt der Einsatz der Instrumente ein betriebliches Handeln dar, und ist damit einer oder mehrerer der hier unterschiedenen Einflußquellen zuzuordnen. Er ist damit nicht Bestimmungsfaktor im Sinne dieser Ausführungen, denn es müßten sonst alle betrieblichen Tätigkeiten als Bestimmungsfaktoren unterschieden werden.

Leistungsmenge und -qualität sind durch dieselben Größen bestimmt, die auch auf die Kosten wirken; durch die Leistungsfaktoren, das Leistungsvermögen und seine Auslastung, das Leistungsprogramm und den Leistungserstellungsprozeß. Da diese Bestimmungsfaktoren bei den Kosten bereits unterschieden wurden, es aber hier nur darauf ankommt, einen Ausgangspunkt für die Erörterung der Einflußmöglichkeiten der Geschäftsführung auf den genossenschaftlichen Erfolg zu schaffen, werden sie nicht als Bestimmungsfaktoren des Ertrages unterschieden.

1.4 Bestimmungsfaktoren von $\frac{1}{x}$ und p

Das Verhältnis der erwarteten durchschnittlichen Gewinne (e) der Genossenschaft aus den von ihr getätigten Investitionen im Verhältnis zur Investitionssumme wurde durch $\frac{1}{x}$ ausgedrückt. Die künftigen Gewinne der Genossenschaft werden durch die künftigen Kosten (= Aufwand) und den künftigen Ertrag bestimmt. Die unterschiedenen Bestimmungsfaktoren beider Größen hängen in der Zukunft im wesentlichen von der vorgenommenen Investition, d.h. der mengen- und/oder qualitätsmäßigen Veränderung der Leistungsfaktoren ab. Daneben sind die Gewinne durch die künftige allgemeine Wettbewerbsposition der Genossenschaft bestimmt. Scheiden z.B. Wettbewerber am Markt aus, so hat das i.d.R. einen Einfluß auf die künftigen Erträge. Insgesamt läßt sich sagen, daß die Größe $\frac{1}{x}$ die Gewinnchancen der Genossenschaft repräsentiert, und diese von den Investitionsentscheidungen der Genossenschaft und ihrer Wettbewerber vornehmlich abhängt.

Die bei Eigenverwendung der Gewinne durch die Mitglieder erzielbare durchschnittliche Verzinsung (p) ist im Prinzip von denselben Bestimmungsfaktoren wie bei der Genossenschaft abhängig, nur daß es sich hier um Größen in den Mitgliederwirtschaften handelt. Als ein zusätzlicher Bestimmungsfaktor für die Kosten und/oder Erträge in den Betrieben der Mitglieder kann hier zweckmäßigerweise die Kooperation mit der Genossenschaft, also die Art und das Ausmaß der Leistungsbeziehungen herausgestellt werden.

1.5 Bestimmungsfaktoren des genossenschaftlichen Kapitals (MK, GK)

Sowohl die Höhe als auch die Zusammensetzung des Eigenkapitals der Genossenschaft wirkt sich auf ihren Erfolg aus. Als Bestimmungsfaktoren des Mitgliederkapitals sind hauptsächlich die Mitgliederzahl, die Satzungsbestimmungen über den Geschäftsanteil und die Einzahlungen auf die Geschäftsanteile sowie der Gewinn der Genossenschaft zu nennen. Der Gewinn ist deshalb ein Bestimmungsfaktor für die Höhe des Mitgliederkapitals, weil er häufig die Quelle für die Auffüllung der Geschäftsguthaben darstellt.

Die Höhe des Gemeinkapitals wird primär durch den Gewinn in Verbindung mit den Satzungsbestimmungen über die Rücklagendotierung sowie der Bewertung determiniert. Die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden ist ein nicht unerheblicher Bestimmungsfaktor für das Gemeinkapital, weil die Bewertungsvorschriften des GenG die Legung stiller Reserven in erheblichem Umfang möglich machen. ¹⁾

2. Bestimmungsfaktoren der Komponenten der Existenzsicherung

Die Zahlungsverpflichtungen der Genossenschaft als Komponente der Liquidität läßt sich letztlich auf das Ausmaß der beschafften und eingesetzten Leistungsfaktoren zurückführen, das zeitliche Auftreten der Zahlungsverpflichtungen auf die Gestaltung der zur Beschaffung der Leistungsfaktoren abgeschlossenen Verträge.

Der Zahlungsmittelbestand ist eine Funktion des dem Betrachtungszeitpunkt vorausgegangenen Verhältnisses von Zahlungsverpflichtungen und Zahlungskraft. Die fälligen Forderungen werden durch die abgesetzten Leistungen sowie durch die beim Absatz geschlossenen Verträge bestimmt.

Als Bestimmungsfaktoren der Kreditaufnahmemöglichkeiten können das Eigenkapital der Genossenschaft und sein Verhältnis zum Fremdkapital sowie die Gewinnsituation unterschieden werden. Für die Liquidierbarkeit der Vermögensgegenstände ist es möglich, Bestimmungsgrößen wie z.B. das Leistungsvermögen, die Art der Leistungsfaktoren sowie die Beschäftigung anzugeben. ²⁾

1) Vgl. § 33 c GenG.

2) Je nachdem, ob z.B. vorwiegend Repetierfaktoren oder Potentialfaktoren eingesetzt werden, ergibt sich eine Wirkung auf die Liquidierbarkeit, da die Repetierfaktoren i.d.R. leichter veräußerlich sind.

c) Systematisierung der Bestimmungsfaktoren, Gewichtung ihres Einflusses und Darstellung des Zusammenhanges mit den Erfolgskomponenten

Die Erörterung der Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten hat eine Vielzahl heterogener Größen, die teilweise auf unterschiedlichen Abstraktionsebenen stehen, ergeben. Da es außerordentlich schwierig und unübersichtlich wäre, den Einfluß der Geschäftsführung auf diese Fülle von Sachverhalten zu untersuchen, sollen Bestimmungsfaktorgruppen gebildet werden. Im Hinblick auf die notwendige Abgrenzung des Geschäftsführungseinflusses auf den genossenschaftlichen Erfolg, ist die Unterscheidung solcher Bestimmungsfaktorgruppen zweckmäßig, die den unterschiedlichen Einwirkungsmöglichkeiten der Geschäftsführung Rechnung tragen. Demzufolge sollen unterschieden werden:

1. Mitgliederverhältnisse
2. Wettbewerbsverhältnisse
3. Kosten- und leistungswirtschaftliche Verhältnisse
4. Finanzwirtschaftliche Verhältnisse
5. Rechtsverhältnisse

Unter den Mitgliederverhältnissen werden solche Bestimmungsfaktoren verstanden, die sich aus den Mitgliederwirtschaften selbst und aus ihren Beziehungen zur Genossenschaft ergeben. Dazu gehören die Nachfrage bzw. das Angebot der Mitglieder, ihr Leistungsvermögen, die Leistungsbeziehungen zur Genossenschaft sowie das Vorhandensein der Mitgliedschaftsverhältnisse, die insgesamt durch die Mitgliederzahl ausgedrückt werden.

Die Gruppe der Wettbewerbsverhältnisse wird aus den Bestimmungsfaktoren gebildet, die den Betrieben der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber und den allgemeinen Bedingungen der Märkte entspringen, auf denen sich die Genossenschaft betätigt. Von den hier genannten Faktoren sind dazu das Leistungsvermögen der erwerbswirt-

schaftlichen Wettbewerber sowie deren Kosten, die Form der Märkte und die Stellung der Genossenschaft auf diesen Märkten und schließlich der jeweilige Marktpreis zu nennen.

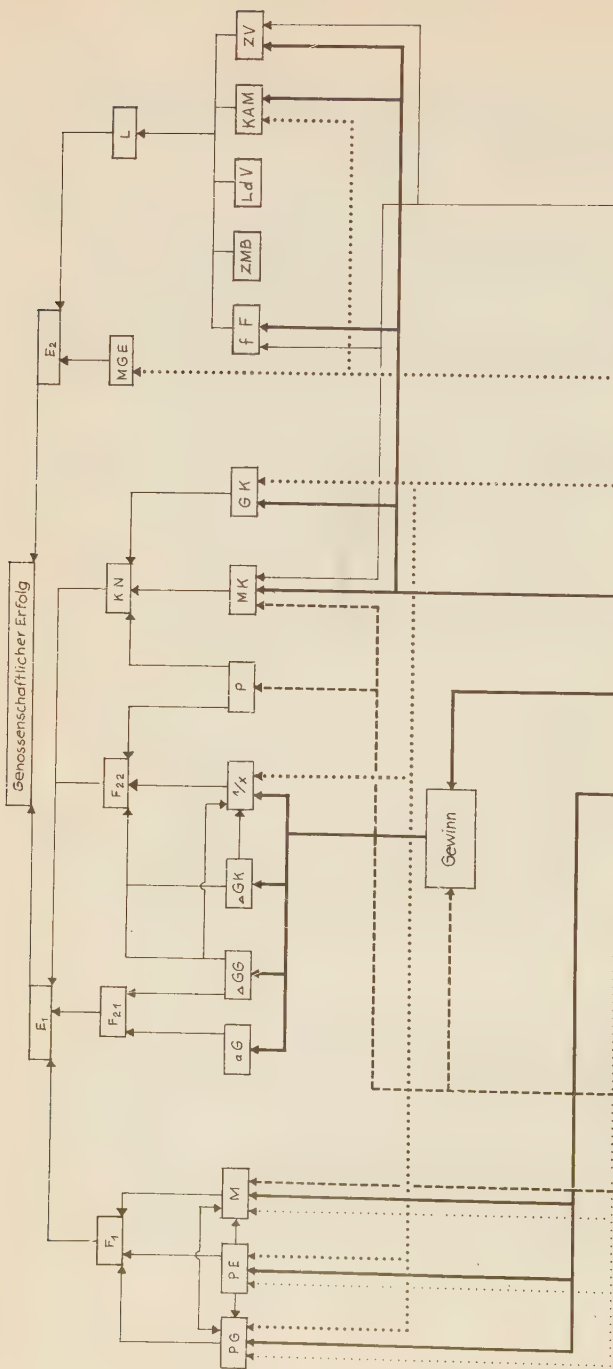
Zur Gruppe der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse sind die Faktoren zu rechnen, die sich auf die Kosten der Genossenschaft und ihre Leistungen auswirken, nämlich der Einsatzwert der Leistungsfaktoren, die Leistungsfaktoren selbst, das Leistungsvermögen und seine Auslastung, das Leistungsprogramm, der Leistungserstellungsprozeß sowie die Leistungsmengen und -qualitäten.

Unter den finanzwirtschaftlichen Verhältnissen sollen als Bestimmungsfaktoren die Gewinnplanung und Gewinnsituation, das Eigenkapital und seine Relation zum Fremdkapital, die Bewertung und auch die Investitionen zusammengefaßt werden. Die Gruppe der Rechtsverhältnisse umfaßt schließlich die erfolgsrelevanten Satzungsbestimmungen sowie die Gestaltung der Verträge für die Beschaffung von Leistungsfaktoren und für den Absatz der Leistungen.

Auf Grund der vorgenommenen Systematisierung läßt sich nunmehr der Zusammenhang zwischen den Bestimmungsfaktorgruppen und den Erfolgskomponenten darstellen (vgl. Abb. 2). Außerdem muß versucht werden, die Bestimmungsfaktorgruppen hinsichtlich ihrer Bedeutung für den genossenschaftlichen Erfolg zu gewichten, da der zu analysierende Zusammenhang zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung nur über die Bestimmungsfaktoren denkbar ist.

Als wesentliche Bestimmungsfaktorgruppe ist die der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse anzusehen. Sie bestimmt die auch für den genossenschaftlichen Erfolg zentrale Gewinngröße über den Aufwand (= Kosten) und Ertrag sowie die Möglichkeiten für eine direkte Förderung der Mitglieder. Außerdem hat sie Wirkungen auf die Komponenten der Kooperationsnachteile und der Existenzsicherung. Damit gibt es keinen Erfolgsteil, der nicht in irgendeiner Weise von den kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnissen bestimmt wird.

Genossenschaftlicher Erfolg



Mitgliederbeziehungen

1. Nachfrage bzw. Angebot
2. Leistungsvermögen
3. Leistungsbeziehungen
4. Mitgliederzahl

Wettbewerbsverhältnisse

5. Leistungsvermögen der Wettbewerber
6. Kosten der Wettbewerber
7. Marktform und Marktstruktur
8. Marktsättigung und Marktschranke
9. Marktpreise

**Kosten- und Leistungs-
wirtschaftl. Verhältnisse**

10. Einsatzwert
11. Leistungsfaktoren
12. Leistungsvermögen und seine Auslastung
13. Leistungsprogramm
14. Leistungserstellungs-
prozess
15. Leistungsmenge und
-qualität
16. Absatzpreise

**Finanzwirtschaftliche
Verhältnisse**

17. Gewinnplanung und
Einzelsparplan
18. Finanzplanung und
Relation zum Fremdkapital
19. Bewertung
20. Investitionen

Rechtsverhältnisse

21. Satzungsbestimmungen
22. Gestaltung der Beschaf-
fungs- und Absatzver-
träge

Von den beiden weiteren betrieblichen Bestimmungsfaktorgruppen sind die Rechtsverhältnisse für die Erfolgsentstehung relativ unbedeutend, weil von ihnen lediglich sehr begrenzte Wirkungen auf die Kooperationsnachteile sowie die Liquidität ausgehen. Dagegen haben die finanzwirtschaftlichen Verhältnisse einen größeren Einfluß, insbesondere auf die Existenzsicherung.

Seitens der außerbetrieblichen Bestimmungsfaktorgruppen gehen von den Mitgliederverhältnissen die stärksten Wirkungen auf den genossenschaftlichen Erfolg aus, weil sie die Möglichkeiten für eine unmittelbare Förderung ebenso determinieren, wie die für den Ertrag der Genossenschaft und damit für eine eventuelle mittelbare Förderung. Außerdem hängen von den Mitgliederverhältnissen u.a. auch die Kooperationsnachteile ab, so daß sie insgesamt sich auf alle Bestandteile der Förderungseffizienz auswirken.

Ob die Wettbewerbsverhältnisse gegenüber den Mitgliederverhältnissen für den genossenschaftlichen Erfolg von geringerem Gewicht sind, läßt sich nicht allgemein bestimmen. Da sie sich jedoch sowohl auf die unmittelbare Förderung als auch auf den Ertrag auswirken, kann ihr Einfluß im Einzelfall relativ bedeutsam sein.

Wird der Versuch unternommen, eine Rangordnung der unterschiedenen Bestimmungsfaktorgruppen nach ihrer Bedeutung für die Entstehung des genossenschaftlichen Erfolges aufzustellen, so könnten sich folgende ergeben:

1. Kosten- und leistungswirtschaftliche Verhältnisse
2. Mitglieder- und Wettbewerbsverhältnisse
3. finanzwirtschaftliche Verhältnisse
4. Rechtsverhältnisse

Von dieser Rangordnung der Erfolgsbedeutung der Bestimmungsfaktorgruppen soll weiterhin ausgegangen werden.

III. Einflüsse auf die Erfolgskomponenten und ihre Bestimmungsfaktoren

a) Einflußquellen

Die mögliche Beeinflußbarkeit der Erfolgskomponenten und der Bestimmungsfaktoren kann verschiedener Art sein; einmal können sich die betrieblichen Entscheidungen darauf auswirken, zum anderen die außerbetrieblichen Entscheidungen und Veränderungen nicht durch Entscheidungen beeinflufßbarer Umweltsverhältnisse (z.B. Witterung, Naturkatastrophe). Die betrieblichen Entscheidungen sollen hier in Geschäftsführungshandlungen und sonstiges betriebliches Handeln unterschieden werden. Die außerhalb betrieblicher Entscheidungen liegenden Einflüsse sollen der Einflußquelle "Umwelt der Genossenschaft" zugeordnet werden, gleichgültig, ob sie auf außerbetrieblichen Entscheidungen oder nicht beeinflufßbaren Umweltsveränderungen beruhen. Lediglich die Entscheidungen der Mitglieder, die für die Genossenschaft außerbetrieblicher Natur sind ¹⁾, werden als gesonderte Einflußquelle berücksichtigt.

Der folgenden Betrachtung werden damit als Einflußquellen zugrunde gelegt:

I. Betriebliche Einflußquellen

1. Geschäftsführungshandlungen
2. Sonstiges betriebliches Handeln

II. Außerbetriebliche Einflußquellen

1. Mitgliederhandlungen
2. Umwelt

1) Entscheidungen von Mitgliedern, die sie in ihrer Eigenschaft als Leistungsfaktor der Genossenschaft treffen, sind davon ausgenommen; sie gehören zu den betrieblichen Entscheidungen. Dieses ist z.B. bei den Handlungen der Vorstandsmitglieder der Fall, die ja kraft Gesetz Mitglieder der Genossenschaft sein müssen. Vgl. § 9 Abs. 2 GenG.

Die unterschiedenen Bestimmungsfaktorgruppen sollen nunmehr einer Analyse hinsichtlich ihrer Veränderbarkeit durch die Einflußquellen unterzogen werden, um dadurch den Einfluß der Geschäftsführung auf den genossenschaftlichen Erfolg schließlich herausstellen zu können.

b) Veränderung der Mitgliederbeziehungen

Die auf den genossenschaftlichen Erfolg wirkenden Mitgliederbeziehungen werden primär durch die Entscheidungen in den Mitgliederwirtschaften bestimmt. Sowohl das Leistungsvermögen als auch ihre Leistungsbeziehungen mit der Genossenschaft können die Mitglieder weitgehend autonom bestimmen. Dieses gilt auch für die Mitgliederzahl. Ob ein Mitglied aus der Genossenschaft ausscheidet oder ein potenzielles Mitglied ihr beitrifft, ist faktisch von deren Entscheidung abhängig. Die Geschäftsführung der Genossenschaft hat hier lediglich die Möglichkeit, einzelnen potenziellen Mitgliedern die Aufnahme zu verwehren ¹⁾ oder beim Vorliegen bestimmter Gründe, Mitglieder aus der Genossenschaft auszuschließen. ²⁾

c) Veränderung der Wettbewerbsbeziehungen

Die Wettbewerbsbeziehungen sind zunächst durch die jeweilige Marktform, die Stellung der Genossenschaft auf ihren Märkten und die Marktpreise bestimmt. Da Monopolstellungen von Genossenschaften aus der Betrachtung ausgeschlossen wurden, können sich betriebliche Entscheidungen i.d.R. nur geringfügig auf die Marktpreise auswirken. Diese Aussage ist davon abhängig, welche Marktform vorliegt und welche Marktstellung die Genossenschaft hat. Da das Polypol für die meisten Märkte, auf denen sich die Genossenschaft ihren Mitgliedern gegenüber betätigt, als realistisch unterstellt wurde, läßt sich sagen, daß über die Marktform und die Marktpreise ein wesentlicher Einfluß auf die Wettbewerbsbeziehungen von der

1) Vgl. Westermann, Harry: Zur rechtlichen Problematik von Selektionsmaßnahmen. In: Rechtsprobleme der Genossenschaften, Karlsruher 1969, S. 70.

2) Vgl. ebenda, S. 74 sowie § 68 GenG.

Umwelt ausgeht. Das Handeln der Genossenschaft hat lediglich einen Einfluß auf ihre Marktstellung. Hier läßt sich die Geschäftsführung als die wesentliche Einflußquelle herausstellen, weil sich primär ihre Entscheidungen auf die Marktposition der Genossenschaft auswirken. Zu denken sind hierbei an Entscheidungen über das Leistungsvermögen und das Leistungsprogramm. Je mehr Leistungen die Genossenschaft ihren Mitgliedern anbieten kann, und je eher diese den Bedürfnissen entsprechen, desto stärker ist die Wettbewerbsposition der Genossenschaft. Das gleiche gilt für die Preise, die sie von ihren Mitgliedern verlangt, oder ihnen zu zahlen bereit ist. Je mehr diese Preise vom durchschnittlichen Marktpreis in für die Mitglieder vorteilhafter Weise abweichen, desto stärker ist die Position der Genossenschaft, weil sie eine größere Nachfrage bzw. ein größeres Angebot auf sich ziehen kann.¹⁾ Es ließen sich weitere Sachverhalte, die primär durch die Geschäftsführung bestimmt sind, heranziehen. Ihre Erörterung erfolgt jedoch bei den kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnissen, weil diese Größen Bestimmungsfaktoren dieser Gruppe sind.

Schließlich sind aber die Wettbewerbsverhältnisse auch durch das Leistungsvermögen und die Kosten der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber bestimmt. Auf diese Bestimmungsfaktoren hat die Genossenschaft und somit auch die Geschäftsführung keinen Einfluß, so daß deren Veränderungen der Einflußquelle "Umwelt" zuzurechnen ist.

Damit können Veränderungen der Wettbewerbsverhältnisse überwiegend als durch die Umwelt bedingt angesehen werden. Ihre Beeinflussbarkeit durch betriebliche Entscheidungen ist möglich, und zwar über die Leistungen der Genossenschaft gegenüber den Mitgliedern sowie über die Preise. Entscheidungen über diese Größen gehören jedoch

1) Der Marktpreis im Polypol hat eine Bandbreite. Die einzelnen Anbieter bzw. Nachfrager können von diesem durchschnittlichen Preis nach oben und unten abweichen. Vgl. Arndt, Helmut: Mikroökonomische Theorie, 1. Bd., Marktgleichgewicht, a.a.O., S. 170; Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, a.a.O., S. 125.

zur Geschäftsführung; wie weit das sonstige betriebliche Handeln hier einen Einfluß haben könnte, muß die Untersuchung der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse ergeben.

d) Veränderung der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse

Wie die Darstellung des Zusammenhanges zwischen den Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten ergeben hat, ist den Größen der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse der wesentlichste Einfluß auf den genossenschaftlichen Erfolg beizumessen, weil sie die Grundlagen für die Förderungsmöglichkeiten schaffen. Je geringer die Kosten bei einer bestimmten Leistung sind, oder je höher die Leistung bei gleichbleibenden Kosten ist, desto stärker kann die Genossenschaft ihre Mitglieder fördern. Die einzelnen, in der Gruppe der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse zusammengefaßten Bestimmungsfaktoren beeinflussen außerdem teilweise die Faktoren der anderen Gruppen wie z.B. die Leistungsbeziehungen mit den Mitgliedern, die Marktstellung oder die Gewinn-situation.

Wegen dieser zentralen Bedeutung für den genossenschaftlichen Erfolg wird die Veränderbarkeit dieser Bestimmungsfaktoren einzeln erörtert. Dabei wird jede Größe daraufhin untersucht, welche der unterschiedenen Einflußquellen auftreten und welche Bedeutung ihr Einfluß haben kann.

1. Einflüsse auf den Einsatzwert der Leistungsfaktoren

Der Einsatzwert kann in der Höhe mit dem Preis für die Leistungsfaktoren der Genossenschaft übereinstimmen. ¹⁾ Dieses ist der Fall für Leistungsfaktoren, die von Märkten bezogen werden. Zur Erörterung der Einflüsse auf die Preise ist es zweckmäßig, bei Verwertungsgenossenschaften zwischen den Preisen für die von den Mitgliedern bezogenen Leistungen und den Preisen für die übrigen Leistungsfaktoren zu unterscheiden. Außerdem sollen die Leistungsfaktoren mit Heinen in Potentialfaktoren und Repetierfaktoren getrennt werden. ²⁾ Als Repetierfaktoren werden solche Leistungsfaktoren verstanden, die im Leistungserstellungsprozeß verbraucht und in relativ kurzer Zeit wieder beschafft werden müssen. ³⁾ Die übrigen Leistungsfaktoren werden dagegen "gebraucht" oder "genutzt" und sind für längere Zeit im Leistungserstellungsprozeß eingesetzt, so daß eine Neubeschaffung i.d.R. nur in größeren Zeitabständen erfolgen muß. ⁴⁾

Werden zunächst die Preise für die nicht von den Mitgliedern bezogenen Leistungsfaktoren betrachtet, so läßt sich sagen, daß sie sich auf den entsprechenden Märkten bilden und kaum dem Einfluß der Genossenschaft unterliegen. ⁵⁾ Nur wenn die Genossenschaft als Nachfrager bestimmter Leistungsfaktoren eine relativ große

-
- 1) Wert und Preis sind wesensmäßig verschieden. Der Wert ist eine individuelle Rangordnung von Handlungen oder Objekten, der Preis das Austauschverhältnis der Güter am Markt. Vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 38.
 - 2) Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1, Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., a.a.O., S. 223.
 - 3) Hierzu gehören z.B. die Werk- und Betriebsstoffe im Sinne Gutenbergs. Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 4.
 - 4) Zu den Potentialfaktoren zählen die nicht beliebig teilbaren Betriebsmittel im Sinne Gutenbergs sowie die menschliche Arbeitsleistung. Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1., Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., a.a.O., S. 223; Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 4.
 - 5) Vgl. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, 4. Aufl., a.a.O., S. 130.

Bedeutung hat, kann sie auf den entsprechenden Marktpreis einwirken. Diese möglichen Wirkungen sind bei Genossenschaften eher auf den Märkten für Repetierfaktoren zu vermuten, weil diese auf Grund der von Genossenschaften hauptsächlich ausgeübten Funktionen eine größere Rolle spielen. ¹⁾ Die Preise für Leistungsfaktoren der Genossenschaft, die sie von ihren Mitgliedern bezieht, unterliegen anderen Bedingungen, weil nur über sie eine unmittelbare Förderung erfolgen kann. Sie können grundsätzlich durch Entscheidungen der Geschäftsführung, aber auch durch Mitgliederentscheidungen festgelegt werden. ²⁾ Der Entscheidungsspielraum seitens der Geschäftsführung über diese Preise ist jedoch von der Bindung der Mitglieder an die Genossenschaft (Kooperativnexus) ³⁾ und ihrem Verhalten abhängig. Ist der Kooperativnexus gering, so werden die Mitglieder ihre Leistungen nicht über die Genossenschaft verwerten, wenn die von der Genossenschaft gezahlten Preise unter den Marktpreisen liegen. Da dieses Verhalten für den überwiegenden Teil der heutigen Genossenschaften angenommen werden kann, läßt sich generell aussagen, daß der Entscheidungsspielraum der Geschäftsführung durch die Marktpreise nach unten begrenzt ist. Höhere Preise sind allein von der Geschäftsführung abhängig. Ihr über den Marktpreisen liegender Teil stellt eine positive Erfolgskomponente dar. Auf den Marktpreis selbst haben die betrieblichen Entscheidungen hier ebenfalls kaum einen Einfluß.

Bei Beschaffungsgenossenschaften sind die Einsatzwerte für die vom Markt bezogenen Leistungsfaktoren in ihrer Höhe durch die Marktpreise bestimmt. Ein Einfluß durch betriebliche Entscheidungen,

-
- 1) Genossenschaften übernehmen hauptsächlich die Beschaffungs- oder Verwertungsfunktion für ihre Mitglieder.
 - 2) So ist es z.B. denkbar, daß die Mitgliederversammlung grundsätzliche Beschlüsse bezüglich der an sie zu zahlenden Preise faßt. Vgl. zum Recht zu derartigen Beschlüssen Paulick, Heinz: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, a.a.O., S. 240.
 - 3) Draheim, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, a.a.O., S. 66 ff.

insbesondere durch die Geschäftsführung, ist hier auf Grund der unterstellten Marktform weder bei den Potentialfaktoren noch bei den Repetierfaktoren anzunehmen. ¹⁾

Die Einsatzwerte der nicht unmittelbar vom Markt bezogenen Leistungsfaktoren ²⁾ sind das Ergebnis von betrieblichen Entscheidungen. ³⁾ Damit haben sowohl die Geschäftsführung als auch das sonstige betriebliche Handeln einen Einfluß auf sie. Die Höhe der anzusetzenden Einsatzwerte ergibt sich auf Grund der in der Genossenschaft angewandten Prinzipien der Kostenerfassung und Kostenverrechnung, letztlich also auf Grund der konkreten Kostenrechnung. ⁴⁾ Die Entscheidung über die zu praktizierende Kostenrechnung und ihre Prinzipien betrifft die gesamte genossenschaftliche Betriebswirtschaft und ist relativ langfristiger Natur. Damit ist sie eine typische Geschäftsführungshandlung. Die einzelnen kostenrechnerischen Akte, die zum sonstigen betrieblichen Handeln zu zählen sind, haben auf die Höhe der Einsatzwerte der Leistungsfaktoren dagegen einen untergeordneten Einfluß. ⁵⁾

-
- 1) Wenn allerdings sehr viele Nachfrager eines Gutes sich zu einer Genossenschaft zusammenschließen, so daß diese für dieses Gut der bedeutendste Nachfrager auf dem Markt wird, so kann sie einen Einfluß auf den Marktpreis für dieses Gut haben. Für die Genossenschaft wäre dieses Gut dann ein Repetierfaktor, dessen Einsatzwert durch die Geschäftsführung beeinflussbar ist.
 - 2) Unter nicht unmittelbar vom Markt bezogenen Leistungsfaktoren werden solche verstanden, die in veränderter Weise und/oder mit Zeitverzug in den Betriebsprozeß eingehen. Als Beispiele sind selbsterstellte Betriebsmittel, Zwischenleistungen oder gelagerte Werkstoffe und Hilfsstoffe zu nennen.
 - 3) Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 39.
 - 4) So dürfte es für die Einsatzwerte einen Unterschied darstellen, ob sich die Geschäftsführung für eine Vollkosten- oder Teilkostenrechnung entscheidet. Ebenso haben die Bildung der Kostenstellen und die Prinzipien der Schlüsselung einen Einfluß auf die Einsatzwerte.
 - 5) Im Einzelfall kann auch das sonstige betriebliche Handeln einen erkennbaren Einfluß auf die Einsatzwerte haben. Dieses liegt vor, wenn die Einzelentscheidungen sich nicht im Rahmen der vorgegebenen Prinzipien bewegen.

Da die Einsatzwerte neben ihrer Verrechnungsfunktion auch eine Steuerungsfunktion im Hinblick auf den gesamten Betriebsprozeß erfüllen ¹⁾, sind die auf sie wirkenden Einflüsse von erheblicher Bedeutung für den Erfolg der Genossenschaft. Entsprechen sie nicht dem genossenschaftlichen Zielsystem, so werden Leistungen erbracht, die nicht den größten möglichen Beitrag zur Zielerfüllung liefern. ²⁾

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die Einsatzwerte der Leistungsfaktoren primär von der Geschäftsführung sowie den Marktpreisen abhängen, wobei die Frage, ob bei unmittelbar in den Leistungsprozeß eingehenden Faktoren die Beschaffungspreise in der Kostenrechnung anzusetzen sind, letztlich auch eine Entscheidung der Geschäftsführung darstellt. ³⁾ Insgesamt läßt sich für die Einsatzwerte die Geschäftsführung als eine Haupteinflußquelle herausstellen.

1) Vgl. Heinen, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 2. Aufl., a.a.O., S. 75.

2) *ebenda*, S. 75.

3) Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei hier darauf hingewiesen, daß diese Entscheidungen im Hinblick auf die betriebliche Zielfunktion erfolgen müssen. Bei "falschen", d.h. nicht zieladäquaten Entscheidungen verändern sich durch den Einsatzwert nicht die tatsächlichen Kosten pro Mengeneinheit. Durch die Steuerungsfunktion der Einsatzwerte beeinflussen sie aber den Verzehr der eingesetzten Leistungsfaktoren und damit das gesamte betriebliche Kostenniveau sowie die Erträge. Das Kostenniveau wird z.B. durch zu niedrige Einsatzwerte insofern beeinflusst, als diese Leistungsfaktoren vermehrt eingesetzt werden. Ist dagegen z.B. der Einsatzwert für ein durch die Genossenschaft beschafftes oder von ihr erstelltes Gut zu hoch angesetzt, so ergibt sich im Hinblick auf den Absatzmarktpreis eine geringe Gewinnspanne. Dadurch bietet die Beschaffungsgenossenschaft dieses Gut ihren Mitgliedern in reduziertem Umfang an, weil sie andere Leistungen mit höherer Gewinnspanne forciert, oder sie verlangt einen zu hohen Preis, so daß die Mitglieder diese Leistungen nicht oder bei Wettbewerb beziehen. In beiden Fällen wird auf eine mögliche Förderung auf Grund des nicht zieladäquaten Einsatzwertes verzichtet.

2. Einflüsse auf die Leistungsfaktoren

Die möglichen Einflüsse auf die Leistungsfaktoren sind hinsichtlich ihrer Preise, Verbrauchsmengen und Qualitäten zu untersuchen. Dabei soll innerhalb der Potentialfaktoren die menschliche Arbeit gesondert erörtert werden, weil sie hier gleichzeitig als mögliche Einflußquelle in Form der betrieblichen Entscheidungen angesehen wird. Außerdem werden bei Verwertungsgenossenschaften die Leistungsfaktoren (i.d.R. Repetierfaktoren), die aus den Mitgliederwirtschaften stammen, gesondert betrachtet.

Die Preise der Leistungsfaktoren ergeben sich mittelbar ¹⁾ oder unmittelbar aus den entsprechenden Märkten. Innerhalb einer relativ engen Bandbreite können sie durch die Leistungsfaktorbeschaffungspolitik beeinflusst werden. Dabei dürfte das sonstige betriebliche Handeln eher einen Einfluß auf die Beschaffung der Repetierfaktoren haben als auf die Beschaffung von Potentialfaktoren, da diese Entscheidungen auf Grund der längerfristigen Wirkung und relativ großen Bedeutung Geschäftsführungshandlungen charakterisieren. Allerdings ist auch im Rahmen des Einflusses betrieblicher Handlungen die Geschäftsführung für die Einflußmöglichkeiten sonstiger betrieblicher Handlungen auf den Beschaffungspreis von Repetierfaktoren von Bedeutung, weil sie durch ihre generellen Entscheidungen die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Beschaffung bestimmt. ²⁾

Der mengenmäßige Verbrauch an Leistungsfaktoren läßt sich vorwiegend auf andere Faktoren der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse zurückführen, wie das Leistungsvermögen und seine Auslastung, das Leistungsprogramm und den Leistungserstellungsprozeß. ³⁾

1) Mittelbar ergeben sich die Preise von Leistungsfaktoren, die der Betrieb auf Grund des Einsatzes anderer Leistungsfaktoren erstellt. Dieses können Zwischenleistungen oder selbst erstellte Potentialfaktoren sein.

2) So sind z.B. Entscheidungen über die Art und Weise der Angebots-einholung auf Grund ihrer, den Entscheidungsspielraum der Aufgabenträger bestimmenden Wirkung Geschäftsführungshandlungen.

3) Vgl. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 131.

Während der auf Grund dieser Bestimmungsfaktoren bedingte Verbrauch planmäßig wirksam wird, kann ein unplanmäßiger höherer Verzehr durch "innerbetriebliche Unwirtschaftlichkeit" ¹⁾ eintreten. Als Gründe für diese "Unwirtschaftlichkeit" nennt Kilger Unachtsamkeit, Ungeschicklichkeit, Gleichgültigkeit, Hortung von Beständen und Diebstahl seitens der im Betrieb tätigen Personen. ²⁾ Diese Einflüsse beziehen sich sowohl auf die Betriebsmittel als auch auf die Repetierfaktoren. Vorsorge für die Ausschaltung derartiger Einflüsse ist zwar auch Aufgabe der Geschäftsführung, der entscheidende Einfluß geht jedoch von den nicht zur Geschäftsführung gehörenden Handlungen aus. ³⁾ Schließlich können die Gründe für eine Veränderung der verbrauchten Mengen auch in Umweltseinflüssen liegen. ⁴⁾

Einflüsse auf die Qualitäten der Leistungsfaktoren sind auf verschiedene Quellen zurückzuführen. Die Qualitäten der Betriebsmittel sind durch ihre konstruktionsmäßig bedingten, ursprünglichen technischen Eigenschaften sowie die erfolgten Abnutzungen bedingt. Die Beschaffung und der Einsatz zweckentsprechender Betriebsmittelqualitäten ist primär das Ergebnis betrieblichen Handelns, wobei die Beschaffung und der Einsatz generell der Geschäftsführung zuzuordnen ist, das sonstige betriebliche Handeln aber im Einzelfall

1) Vgl. Kilger, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 140.

2) Ebenda, S. 140.

3) So ist z.B. die Behandlung der Betriebsmittel oder die Bearbeitung eines Werkstücks eindeutig keine Geschäftsführung. Bei falschem Verhalten der Aufgabenträger kann im Einzelfall jedoch ein erheblicher Einfluß auf den Faktorverbrauch und damit auf die Kosten eingehen, wenn etwa das Betriebsmittel oder ein teures Werkstück zerstört werden. Zum Einfluß auf die Verbrauchsmengen bei Werkstoffen vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 122; zum Einfluß der Belegschaft auf die Materialmenge vgl. Rudolph, Egon: Möglichkeiten zur Realisierung der einzelwirtschaftlichen Zielsetzungen der leistungsbezogenen Mehrererfolgsbeteiligung. Diss. Berlin 1970, S. 74 ff

4) So kann sich z.B. durch Temperatureinflüsse der Verbrauch verblicher Einsatzfaktoren erhöhen.

den sachgerechten Einsatz mitbestimmt. Die von Kilger als Ursachen der "innerbetrieblichen Unwirtschaftlichkeit" genannten Verhaltensweisen können auf die Qualität der Betriebsmittel einen erheblichen Einfluß haben.

Gleiches gilt für die Qualitäten der Repetierfaktoren. Gehen sie unmittelbar in den Leistungserstellungsprozeß ein, so ist die Qualität mit den Beschaffungsentscheidungen festgelegt. Erfolgt jedoch eine Lagerung, so kann sich hierdurch die Qualität verändern. Die sachlichen und personellen Voraussetzungen für eine zweckgerechte Lagerung zu schaffen, ist eine Aufgabe der Geschäftsführung, weil dazu Entscheidungen über das Ziel der Lagerungsfunktion, über die dafür zur Verfügung stehenden Leistungsfaktoren sowie über die generelle Aufgabenverteilung notwendig sind.

Bei Verwertungsgenossenschaften stammt i.d.R. der überwiegende Teil der Repetierfaktoren aus den Mitgliederwirtschaften. Entsprechend ihrer Zielsetzung muß die Genossenschaft diese Leistungen verwerten. Damit bestimmen die Entscheidungen der Mitglieder sowohl die Menge als auch die Qualität dieser Leistungsfaktoren. Die Geschäftsführung der Genossenschaft hat hier nur die Möglichkeit, Einfluß auf Mengen und Qualität über die den Mitgliedern gebotenen Preise auszuüben.

Die Einflüsse auf den Potentialfaktor menschliche Arbeitsleistung sind sehr unterschiedlicher Natur. Eine Beeinflussung des Faktorpreises durch die Genossenschaft ist nur in unbedeutendem Maße möglich. Tarifröhre und -gehälter werden durch die Gewerkschaften und Arbeitgeberverbände in Tarifverträgen festgelegt. Die tatsächlichen Entgelte resultieren aus der Arbeitsmarktsituation, die die Genossenschaft kaum beeinflussen kann.

Die notwendige Menge an menschlicher Arbeitsleistung ist dagegen durch betriebliche Entscheidungen beeinflussbar. Sie ergibt sich global auf Grund der Wahl des Leistungsprogrammes, des Leistungsvermögens und seiner Auslastung, des Leistungserstellungsverfahrens sowie der Zuordnung der betrieblichen Aufgaben auf die Leistungs-

faktoren und die Zuordnung der Leistungsfaktoren zueinander. Im einzelnen wird sie jedoch zusätzlich von Umweltsbedingungen und dem Verhalten der Arbeitskräfte beeinflusst. ¹⁾

Auf die Qualität der menschlichen Arbeitsleistungen wirken Umweltsverhältnisse sowie betriebliche Entscheidungen ein. Hauptsächlich dürfte sie von den persönlichen Verhältnissen der im Betrieb tätigen Personen, sowie den Arbeitsbedingungen im Betrieb abhängig sein. ²⁾

Diese Bedingungen sind teilweise durch Entscheidungen beeinflussbar. In Frage kommen arbeitsorganisatorische Entscheidungen sowie Entscheidungen über die sachliche Ausstattung der Arbeitsplätze. Den allgemeinen Rahmen hierfür steckt die Geschäftsführung ab, z.B. durch grundsätzliche Organisationsanweisungen; die sonstigen betrieblichen Entscheidungen beziehen sich auf die Ausfüllung dieses Rahmens. Sie haben aber unter Umständen einen erheblichen Einfluß auf die qualitativen Arbeitsleistungen, indem durch sie etwa Mißstimmigkeiten und damit negative Wirkungen auf den Leistungswillen geschaffen werden. ³⁾ Andererseits können aber auch diese Entscheidungen positive Einflüsse auf die Arbeitsbedingungen und damit auf Qualität und Menge der menschlichen Arbeitsleistungen haben.

1) Als Umweltsbedingungen können z.B. Arbeitskräfteausfälle durch Krankheit gelten. Ausfälle durch das Verhalten der Arbeitskräfte liegen beim "Krankfeiern" sowie mangelnder Leistungsbereitschaft (bummeln) vor. In beiden Fällen wird die Leistungsmenge beeinflusst; im zweiten Fall nur, wenn eine Zeitvergütung erfolgt. Der Einfluß ergibt sich daraus, daß als Leistungsmenge die im Arbeitsvertrag festgelegte Arbeitszeit gilt. Bei Ausfällen obiger Art, muß deshalb für die gleiche Leistungserstellung die Arbeitsleistungsmenge durch Überstunden, Aushilfen oder Neueinstellungen erhöht werden.

2) Vgl. Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, a.a.O., S. 14.

3) Diese Einzelentscheidungen am Arbeitsplatz bergen die aufgezeigte Gefahr deshalb stärker in sich, weil sie sich unmittelbar auf die arbeitenden Personen auswirken und von diesen unter subjektiven Gerechtigkeitsgesichtspunkten beurteilt werden.

3. Einflüsse auf das Leistungsvermögen sowie seine Auslastung

Wird unter dem Leistungsvermögen eine ökonomisch relativierte, technisch-organisatorische Größe verstanden, so kann es nicht allein durch die Leistungsfaktoren bedingt sein.¹⁾ Für Beschaffungs-genossenschaften soll hier als Leistungsvermögen die technisch-organisatorisch maximal absetzbare Leistungsmenge unter Berücksichtigung der sich durch den Beschaffungsmarkt ergebenden Einschränkungen verstanden werden. Das Leistungsvermögen von Verwertungsgenossenschaften ist dann analog die durch den Absatzmarkt begrenzte, technisch-organisatorisch maximal verwertbare Menge der Mitgliederleistungen.

Als Einflußquellen für das Leistungsvermögen ergeben sich daraus die betrieblichen Entscheidungen und die Umwelt. Ein Einfluß der Umwelt durch die Beschaffungs- bzw. Absatzmärkte kommt jedoch nur dann zur Geltung, wenn er sich auf das technisch-organisatorische Leistungsvermögen, als der Summe der Leistungsfaktoren und ihrer Zuordnung, begrenzend auswirkt. Dieses wird kurzfristig eher der Fall sein, da sich die Genossenschaft langfristig durch Variation der Leistungsfaktoren mit der technisch-organisatorischen Größe anpassen kann. Diese Anpassung erfolgt durch betriebliche Entscheidungen. Da sie die Genossenschaft als Ganzes betreffen, langfristige Wirkungen haben und zu einer Teilung des betrieblichen Entscheidungsfeldes führen, liegen typische Geschäftsführungs-handlungen vor. Die sonstigen betrieblichen Entscheidungen können über ihren begrenzten Einfluß auf Menge und Qualität der Leistungsfaktoren nur kurzfristig und in äußerst beschränkter Weise auf das Leistungsvermögen einwirken.

Die Auslastung des Leistungsvermögens wird primär durch die Entscheidungen der Mitglieder über den Umfang ihrer Leistungsbeziehungen mit der Genossenschaft bestimmt. Die Genossenschaft hat hier

1) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Ökonomische Kennzeichen der Betriebsgröße und der Formen betrieblichen Wachstums, a.a.O., S. 515 sowie S. 68 dieser Arbeit.

aber die Möglichkeit durch ihre Preispolitik gegenüber den Mitgliedern auf deren Entscheidungen einzuwirken. Darüberhinaus können Abnahme- oder Lieferverpflichtungen in der Satzung zu einer Mindestauslastung der Genossenschaft führen. Letzteres ist aber ebenfalls durch die Mitglieder bestimmt.

Die Preispolitik der Genossenschaft ist durch die betrieblichen Entscheidungen bedingt. Diese Entscheidungen stellen wegen ihrer großen Bedeutung sowohl für die Auslastung des Leistungsvermögens und damit das Kostenniveau als auch für die Ertragssituation Geschäftsführungshandlungen dar.

4. Einflüsse auf das Leistungsprogramm sowie die Leistungsmengen und -qualitäten

Das Leistungsprogramm ergibt sich aus den Leistungsarten, die die Genossenschaft erstellt und absetzt. Bei Beschaffungsgenossenschaften muß es sich an den Bedürfnissen der Mitglieder orientieren. Ob und wie weit dieses aber der Fall ist, hängt von den betrieblichen Entscheidungen über das Leistungsprogramm ab.

Verwertungsgenossenschaften müssen sich bei der Gestaltung ihres Leistungsprogramms nicht nur nach den Absatzmöglichkeiten richten, sondern primär nach den zu verwertenden Mitgliederleistungen. Auch wenn sie einen Einfluß auf die Mitglieder im Hinblick auf deren Leistungsprogramm ausüben können ¹⁾, dürfte ihre Einflußnahme auf das eigene Leistungsprogramm tendenziell geringer sein, als bei Beschaffungsgenossenschaften.

Ähnlich wie beim Leistungsprogramm sind auch die Leistungsmengen und -qualitäten zunächst durch die Mitglieder bestimmt. ²⁾ Die zu

1) Ein solcher Einfluß ist sowohl über die Preise als auch über eine Beratung der Mitglieder möglich.

2) Sofern die Genossenschaft - wie unterstellt - kein Nichtmitgliedergeschäft betreibt. Bei der Beschaffungsgenossenschaft sind es die Bedürfnisse der Mitglieder, bei der Verwertungsgenossenschaft die Leistungen der Mitglieder, die die genossenschaftlichen Leistungsmengen und -qualitäten beeinflussen.

erstellenden Mengen und Qualitäten sind aber auch das Ergebnis betrieblicher Entscheidungen und zwar indirekt durch das Leistungsvermögen und seine Auslastung.

Die betrieblichen Entscheidungen über das Leistungsprogramm haben Merkmale von Geschäftsführungshandlungen; sie betreffen die Genossenschaft als Ganzes, stellen Zielentscheidungen für die einzelnen Funktionsbereiche dar und sind überwiegend langfristig, so daß eine zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes eintritt.

5. Einflüsse auf den Leistungserstellungsprozeß

Der Leistungserstellungsprozeß wurde als durch das Leistungserstellungsverfahren, die Verteilung der Aufgaben auf Personen und Zuordnung der Personen zu Sachen bzw. der Sachen zueinander, sowie das Leistungslos bestimmt, angesehen.

Das Leistungserstellungsverfahren ist durch die zu erstellenden Leistungen bedingt. Stehen verschiedene Verfahren zur Wahl, so sind betriebliche Entscheidungen zu treffen, die als Geschäftsführung anzusehen sind. Bei Genossenschaften dürfte das Leistungserstellungsverfahren auf Grund der für die Mitglieder auszuübenden Funktionen (Beschaffung, Bewertung, d.h. i.d.R. Absatz) keine allzugroße Bedeutung besitzen.

Die Aufgabenverteilung sowie Zuordnung der Potential- und Repetierfaktoren ist Gegenstand betrieblicher Entscheidungen. Dabei handelt es sich sowohl um Geschäftsführungsakte, als auch um sonstige betriebliche Entscheidungen, wobei allerdings der Geschäftsführung der wesentlich größere Einfluß zuzurechnen ist. Dieses ist darauf zurückzuführen, daß die Prozeßanordnung und die generelle Aufgaben-

verteilung den Entscheidungsspielraum für fallweise Einzelentscheidungen einengen und diese Einzelentscheidungen für den Gesamtprozeß kein großes Gewicht haben. ¹⁾

Das Leistungslos spielt für Beschaffungsgenossenschaften eine untergeordnete Bedeutung, da sie i.d.R. eine reine Handelsfunktion ausüben. Bei Verwertungsgenossenschaften kann dieses anders sein, wenn die zu verwertenden Mitgliederleistungen nur in stark veränderter Form absetzbar sind, und damit produktionstechnische Prozesse notwendig werden. ²⁾ Das Leistungslos kann durch das Leistungserstellungsverfahren bedingt sein; ist dieses nicht der Fall, so ist es disponibel. Die zu treffenden Entscheidungen können - je nach Bedeutung des Leistungslosen - Geschäftsführung sein, oder nicht.

6. Einflüsse auf den Absatzpreis

Die Preise für die abgesetzten Leistungen der Genossenschaft werden primär durch den Absatzmarkt bestimmt. Die Einflußmöglichkeiten durch preispolitische Entscheidungen dürften von der Form des Absatzmarktes und der Marktposition der Genossenschaft abhängen. Bei Verwertungsgenossenschaften, insbesondere im landwirtschaftlichen Bereich kann sie relativ stark, bis hin zum Teilmonopol sein. ³⁾

In diesem Fall hätten die preispolitischen Entscheidungen einen erheblichen Einfluß auf den Absatzpreis.

1) Eine generelle Aufgabenverteilung wäre z.B. die Entscheidung, daß Aufgaben der Gruppe A nur von Personen mit der Qualifikation B durchgeführt werden. Daß Einzelentscheidungen darüber, welche Person von B welche Aufgaben von A erfüllt, für den Prozeßablauf i.d.R. von geringerer Bedeutung ist, dürfte unmittelbar einsichtig sein.

2) Als Beispiel dafür ließe sich eine Winzergenossenschaft anführen. Die Leistungen ihrer Mitglieder, die Trauben, werden zu Most, Wein und anderen Produkten verarbeitet und dann abgesetzt.

3) Vgl. Ohm, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, a.a.O., S. 160.

Die Kontrahenten auf dem Absatzmarkt der Beschaffungsgenossenschaft sind ihre Mitglieder. Bei der hier unterstellten Marktform des Polypols wird der Absatzpreis wesentlich durch den Marktpreis bestimmt. Lediglich im Rahmen der Präferenzen der Mitglieder für die Genossenschaft, kann er durch betriebliche Entscheidungen variiert werden. Gemäß der genossenschaftlichen Zielsetzung darf er aber nur dann über dem durchschnittlichen Marktpreis liegen, wenn wenigstens eine mittelbare Förderung möglich ist. Nach unten kann der Preis der Genossenschaft bis zur Kostendeckung variieren. Im Rahmen dieses Spielraums ist er Gegenstand von Entscheidungen; und zwar auf Grund seines Gewichtes für die Erträge der Genossenschaft das Objekt von Geschäftsführungsentscheidungen. Ein Einfluß des sonstigen betrieblichen Handelns dürfte hier kaum in Frage kommen, da durch die generelle Entscheidung über die Preisforderungen für die einzelnen Leistungsarten der Spielraum für Preisvariationen stark eingeengt ist. ¹⁾

e) Veränderung der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse

Die Einflüsse auf die in der Gruppe der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse zusammengefaßten Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten gehen primär von der Geschäftsführung, aber auch von den Mitgliederentscheidungen aus. Die Gewinnsituation ist außer durch die Mitglieder- und Wettbewerbsverhältnisse vorwiegend durch die kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse bestimmt. Damit wirken die dort herausgestellten Einflußquellen indirekt auf die Gewinnsituation.

Daß die Planung des Gewinns und der unmittelbaren Förderung der Genossenschaft als Gesamtentscheidung mit Zielcharakter für alle betrieblichen Teilbereiche zur Geschäftsführung gehört, dürfte unmittelbar einsichtig sein. Gleiches gilt für die Entscheidungen

1) Denkbar sind geringe Schwankungen bei den einzelnen Verkaufsakten durch Entscheidungen der Aufgabenträger im Rahmen einer durch die Geschäftsführung vorgegebenen Bandbreite.

über die Bewertung der Vermögensgegenstände ¹⁾, weil auch sie den Betrieb als Ganzes betreffen. Die Investitionsentscheidungen sind auf Grund ihrer langfristigen Natur und ihrer relativ großen Bedeutung für den gesamten Betrieb, ebenfalls Geschäftsführungshandlungen. ²⁾

Die Höhe des Eigenkapitals sowie seine Relation zum Fremdkapital hängt einerseits von den Mitgliederentscheidungen, andererseits von den Entscheidungen der Genossenschaft ab. Die Höhe des Fremdkapitals ist außerdem durch die Umwelt bestimmt.

Durch die Beschlüsse über die Höhe des Geschäftsanteils, über die Mindesthöhe und Art der Einzahlungen auf den Geschäftsanteil, sowie über die Verteilung des ausgewiesenen Gewinns ³⁾ wird das Eigenkapital beeinflusst. Die Geschäftsführung hat hier die Möglichkeit durch die Bewertungsentscheidungen über die Legung und Auflösung stiller Reserven die Eigenkapitalhöhe zu beeinflussen.

Außerdem ist das Eigenkapital von der Mitgliederfluktuation abhängig. ⁴⁾ Diese Fluktuation ist zwar das Ergebnis einzelner Mitgliederentscheidungen, diese sind aber wiederum i.d.R. durch die Leistungsfähigkeit der Genossenschaft bestimmt. Auf die Leistungsfähigkeit kann aber die Geschäftsführung über ihren Einfluß auf die kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse einwirken.

1) Hiermit ist nicht jeder einzelne Bewertungsakt gemeint, sondern die Entscheidung über die Bewertungspolitik, die teilweise eine Finanzierungsentscheidung darstellt.

2) Grundsätzlich läßt sich jeder dem Betrieb gewidmete Leistungsfaktor als Investition bezeichnen. Dieser theoretisch klare Begriff ist jedoch hier zu weit, weil dann alle Entscheidungen Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen wären. Außerdem entspricht er nicht dem Sprachgebrauch der Praxis. Auf derartig verstandene Investitionen hätte auch das sonstige betriebliche Handeln Einfluß. Vgl. dazu auch Krümmel, Hans-Jacob: Investitionsplanung, In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 709; Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 110.

3) Dazu zählen auch Satzungsbeschlüsse über die Dotierung der gesetzlichen und statutarischen Rücklagen.

4) Vgl. Tubbessing, Günter: Selbstfinanzierung bei hilfswirtschaftlichen Genossenschaften, Göttingen 1958, S. 83 f.

Die Höhe des Fremdkapitals unterliegt den Umwelteinflüssen in Form der Entscheidungen potentieller Kapitalgeber sowie den Einflüssen der Geschäftsführung, da diese im Rahmen der möglichen Verschuldung über die tatsächliche Verschuldung entscheidet.

Insgesamt läßt sich auch für die Veränderung der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse die Geschäftsführung als wichtige Einflußquelle bezeichnen. Daneben spielen hier aber auch die Mitgliederentscheidungen sowie die Umwelteinflüsse eine Rolle.

f) Veränderungen der Rechtsverhältnisse

In der Gruppe der erfolgsbestimmenden Rechtsverhältnisse wurden die erfolgsrelevanten Satzungsbestimmungen sowie die Gestaltung der Beschaffungs- und Absatzverträge der Genossenschaft zusammengefaßt. Die Satzungsbestimmungen unterliegen allein dem Einfluß der Mitglieder. Für die Gestaltung der Leistungsverträge werden generelle Entscheidungen getroffen, so z.B. durch die Entwicklung allgemeiner Geschäftsbedingungen der Genossenschaft. Dieses ist eine Aufgabe der Geschäftsführung; im Einzelfall können davon abweichende Bedingungen durch sonstiges betriebliches Handeln beeinflußt werden. ¹⁾

1) Diese ist z.B. der Fall, wenn untergeordnete Aufgabenträger Entscheidungsspielräume bezüglich der Vertragsgestaltung besitzen oder aber ihren Entscheidungsspielraum überschreiten, die Genossenschaft dieses aber aus rechtlichen und/oder ökonomischen Gründen gegen sich gelten lassen muß.

g) Darstellung des Zusammenhanges zwischen den Einflußquellen und den Bestimmungsfaktoren

Die Analyse der Einflußmöglichkeiten auf die Bestimmungsfaktorgruppen hat ergeben, daß die einzelnen Einflußquellen unterschiedliche Bedeutung haben. Bei einer Zusammenfassung der von den Einflußquellen ausgehenden Wirkungsmöglichkeiten zeigt sich, daß die Geschäftsführung sowohl auf jeden einzelnen Bestimmungsfaktor der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse (siehe Abb. 3), als auch auf jede der anderen Bestimmungsfaktorgruppen (siehe Abb. 4) einen Einfluß nehmen kann. Diese Vielzahl der Einwirkungsmöglichkeiten hat keine der anderen Einflußquellen, so daß - wird zunächst die Intensität der möglichen Einflüsse als gleich unterstellt - sich hieraus die These ableiten läßt, daß die Geschäftsführung am stärksten auf die Bestimmungsfaktoren einwirken kann.

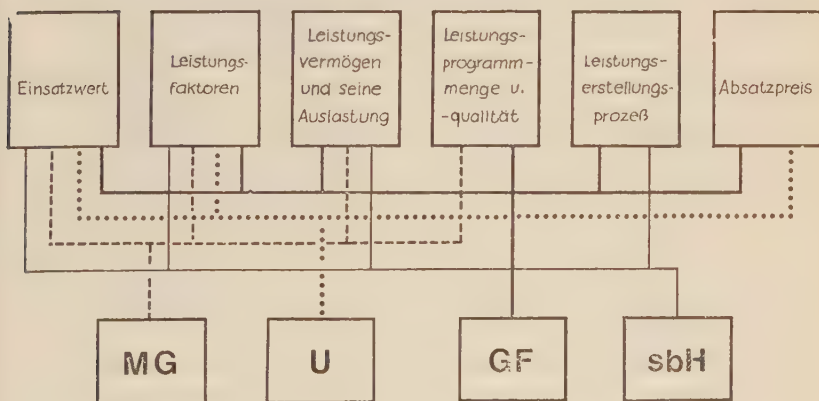


Abb. 3: Darstellung der Einflüsse auf die Bestimmungsfaktoren der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse

Werden außerdem die aufgezeigten unterschiedlichen Intensitäten der möglichen Einflüsse auf die Bestimmungsfaktoren dergestalt berücksichtigt, daß die Gruppen geringe, mittlere und starke Intensität der Einflüsse unterschieden werden, so zeigt sich, daß die Geschäftsführung am häufigsten auch über die intensitätsmäßig größten Einflußmöglichkeiten auf die Bestimmungsfaktorgruppen verfügt.

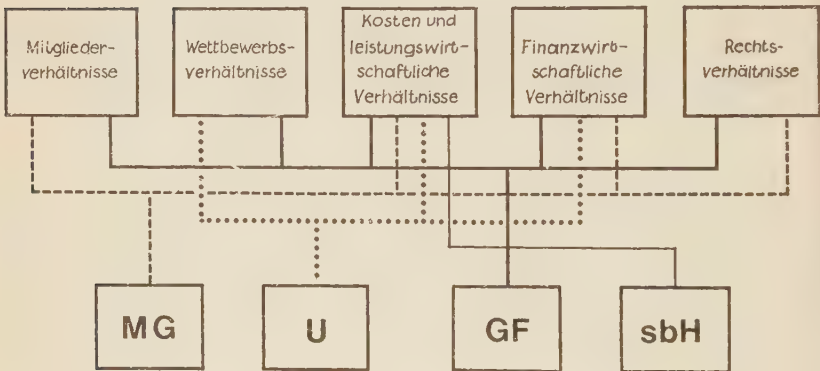


Abb. 4: Darstellung der Einflüsse auf die Bestimmungsfaktorgruppen

Werden für die Intensitäten die Rangzahlen 1 (gering), 2 (mittel) und 3 (stark) vergeben, so läßt sich der unterschiedliche Einfluß der Geschäftsführung (GF), des sonstigen betrieblichen Handelns (sbH), der Mitglieder (MG) sowie der Umwelt (U) in Form von Rangskalen darstellen. Da bei den kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnissen die Einflüsse für jeden Bestimmungsfaktor gesondert erörtert wurden, und da Rangskalen nicht eindeutig zusammengefaßt werden können, sind diese getrennt darzustellen.

	GF	sbH	MG	U
Kosten- und leistungswirtschaftliche Verhältnisse				
Einsatzwert	3	1	1	3
Leistungsfaktoren	2	2	1	1
Leistungsvermögen und seine Auslastung	3	-	1	2
Leistungsprogramm, -mengen und -qualitäten	3	-	2	-
Leistungserstellungsprozeß	3	1	-	-
Absatzpreis	2	-	-	3
Mitgliederverhältnisse	1	-	3	-
Wettbewerbsverhältnisse	1	-	-	3
Finanzwirtschaftliche V.	3	-	2	1
Rechtsverhältnisse	3	-	2	-

Die Tabelle zeigt, daß die Geschäftsführung gegenüber den anderen Einflußquellen am häufigsten die höchste Rangzahl erhalten hat. Bei unterstellter gleicher Bedeutung der einzelnen Bestimmungsfaktoren für den genossenschaftlichen Erfolg ließe sich daraus die Geschäftsführung als die relativ bedeutungsvollste Einflußquelle ableiten. Diese These wird dadurch verstärkt, daß die Erfolgsbedeutung der Bestimmungsfaktorgruppen unterschiedlich ist, und die Geschäftsführung gerade auf die den genossenschaftlichen Erfolg am stärksten beeinflussende Gruppe der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse den größten Einfluß hat.

IV. Einfluß der Geschäftsführung auf den genossenschaftlichen Erfolg

Die Untersuchung des genossenschaftlichen Erfolges im Hinblick auf seine Ursachen hat ergeben, daß die Geschäftsführung über ihren Einfluß auf die Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten letztlich auch den Erfolg selbst determiniert. Weiterhin wurde deutlich, daß die Einflußmöglichkeiten verschiedener Art und Intensität sein können. Werden diese aber zusammengefaßt, so muß sich zeigen, ob die Geschäftsführung insgesamt den größten Einfluß auf den genossenschaftlichen Erfolg im Verhältnis zu den anderen unterschiedenen Einflußquellen hat.

Ein derartiges Ergebnis wäre für die Beurteilung der Eignung des Erfolges als Prüfungsmaßstab deshalb von Wichtigkeit, weil sich dann die Aussage treffen ließe, daß Erfolgsänderungen primär geschäftsführungsbedingt sind bzw. Änderungen der Geschäftsführung entsprechende Erfolgsveränderungen bewirken. Damit wäre ein deutlicher ursächlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg herausgestellt, und dem Isomorphiegebot für indirekte Prüfungsmaßstäbe entsprochen.

Da die Einflüsse der Geschäftsführung bisher nur generell in Bezug auf die Bestimmungsfaktoren erfolgte, muß jetzt versucht werden, die Einzelaussagen zu einer Gesamtaussage über die Wirkungen auf den genossenschaftlichen Erfolg zu verdichten. Dieses soll hinsichtlich der Art und des Ausmaßes des Erfolges geschehen. Die Erörterung des Einflusses auf die realisierten Erfolgsarten ist deshalb sinnvoll, weil die verschiedenen Arten unterschiedliche Erfolgsausmaße bedeuten können.¹⁾ Wegen des Zusammenhanges zwischen Erfolgsart und -ausmaß wird bei der Untersuchung des Einflusses auf die Erfolgsart eine bestimmte Erfolgshöhe sowie vollkommene Information darüber unterstellt. Die Prämisse der vollkommenen Information ist deshalb notwendig, weil sonst Erfolgsarten realisiert werden können, die von der Genossenschaft nicht angestrebt waren.

1) Vgl. S. 88 ff.

Bei der bisherigen Ursachenanalyse wurden die einzelnen Einflußmöglichkeiten ohne Berücksichtigung des Zeitfaktors erörtert. Weil aber stets die Prüfung eines bestimmten Zeitraumes erfolgt, muß der Zusammenhang zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung während dieses Zeitraumes erörtert werden. Dieses geschieht durch eine Relativierung der bisherigen Aussagen über den Erfolgseinfluß der Geschäftsführung durch Berücksichtigung eines realiter zeitlich geteilten Entscheidungsfeldes.

a) Wirkungen auf die Art des genossenschaftlichen Erfolges

Die aufgezeigten Einflußmöglichkeiten der Geschäftsführung auf die verschiedenen Bestimmungsfaktorgruppen führen nicht nur zu einem bestimmten Grad der Erreichung der genossenschaftlichen Ziele, sondern auch dazu, welche der Teilziele erreicht werden. Der genossenschaftliche Erfolg muß nicht über die Erfüllung aller im Zielsystem erfaßten Zwischenziele zustande kommen; er kann im Grenzfall auch nur durch eine Förderungsart bedingt sein.¹⁾ Damit werden Entscheidungen über die zu realisierende Förderungsart notwendig. Unter dem Aspekt der angestrebten unbegrenzten Lebensdauer der Genossenschaft sowie der konstituierenden Wirkung des Förderungsziels, ist jedoch die Frage, ob E_1 oder E_2 zu realisieren ist, nicht der Entscheidung der Geschäftsführung unterworfen.

Auf welche Art E_1 realisiert werden soll, ist eine Entscheidung, die von der Genossenschaft zu fällen ist. Dabei ist zunächst zu unterscheiden, ob eine unmittelbare Förderung oder ein den Mindestgewinn übersteigender Gewinn entstehen soll, da zwischen diesen beiden Größen eine Zielkonkurrenz besteht.

1) Hierfür kommen aber nur die unmittelbare oder die mittelbare, direkte Förderung in Frage. Die mittelbare, indirekte Förderung kann langfristig nicht die einzige Förderungsart sein. Vgl. S. 89.

Die Entstehung einer unmittelbaren Förderung ist nur möglich, wenn bei der Beschaffungs-genossenschaft $PG < PE$, bzw. bei der Verwertungs-genossenschaft $PG > PE$ ist. Dieses braucht nicht bei jeder einzelnen Leistungsart der Fall zu sein, insgesamt muß aber der Ausdruck ¹⁾ $IV \text{ bzw. } V > 0$ sein. Damit ist die Frage, ob eine unmittelbare Förderung entsteht, von der Höhe der Genossenschaftspreise im Verhältnis zu den entsprechenden Wettbewerbspreisen abhängig. Das Treffen der Entscheidungen über die von den Mitgliedern zu verlangenden bzw. über die ihnen zu zahlenden Preise ist eine Aufgabe der Geschäftsführung und kann im Rahmen des an früherer Stelle aufgezeigten Spielraums erfolgen.

Sofern ein Gewinn in der Genossenschaft entstanden ist, ergibt sich die Frage, wie dieser Gewinn zu verwenden ist. Wie sich bei der Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges gezeigt hat, stellen die verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten unterschiedliche Förderungsarten dar. Deshalb sind Entscheidungen über die Gewinnverwendung gleichzeitig Entscheidungen über die zu realisierenden Arten der mittelbaren Förderung.

Ein entstandener Gewinn stellt in jedem Fall einen Gemeinkapitalzuwachs und damit eine unmittelbare, indirekte Förderung dar, wenn er nicht ausgewiesen wird, also stille Reserven gelegt werden. Hier hat allein die Geschäftsführung über die von ihr betriebene Bewertungspolitik die Möglichkeit, die Realisierung dieser Förderungsart zu bestimmen.

Der ausgewiesene Gewinn fließt entweder den Mitgliedern durch Ausschüttung zu, oder verbleibt durch Gutschrift auf die Geschäftsguthaben, oder durch Zuweisung zu den Rücklagen in der Genossenschaft. Ob nun eine mittelbare, direkte oder indirekte Förderung realisiert wird, hängt zunächst von den Entscheidungen der Mitglieder ab. Diese schlagen sich teilweise in Satzungsbestimmungen über die Zuführung zu den Rücklagen und in Gewinnverteilungsvorschriften nie-

1) Vgl. S. 99.

der, da die Satzung derartige Regelungen enthalten muß bzw. kann.¹⁾ Bei der Feststellung des Jahresabschlusses durch die Mitgliederversammlung wird dann durch den Gewinnverwendungsbeschluß entschieden, ob eine mittelbare, direkte Förderung erfolgt oder nicht.

Da der ausgewiesene Gewinn sowohl über den entstandenen Gewinn von den Preisen, die die Genossenschaft an ihre Mitglieder zahlt, als auch von der Bewertung abhängt, diese beiden Größen jedoch allein den Entscheidungen der Geschäftsführung unterliegen, ist die realisierte Förderungsart wesentlich durch die Geschäftsführung bestimmt. Der Einfluß der Mitglieder auf die Förderungsart ist damit letztlich ein "Scheineinfluß", denn es hängt von der Geschäftsführung ab, ob die Mitglieder überhaupt die Wahl zwischen alternativen Förderungsarten haben. Schließlich ist selbst bei der den Mitgliedern zustehenden, bzw. faktisch von der Geschäftsführung zugestandenen Wahl zwischen den beiden mittelbaren Förderungsarten zu berücksichtigen, daß die Geschäftsführung realiter auch hierauf in der Generalversammlung einen erheblichen Einfluß hat. Es dürfte wohl zu den großen Ausnahmen gehören, wenn Gewinnverteilungsvorschläge der Geschäftsführung in der Mitgliederversammlung nicht sanktioniert werden.

Abschließend läßt sich feststellen, daß die Geschäftsführung dafür ausschlaggebend ist, auf welche Art die Mitglieder gefördert werden. Relativiert wird diese Aussage bei Berücksichtigung der Un-

1) §§ 7 Abs. 4, 19 Abs. 2 GenG; Saage sieht die Satzung als "maßgebend für die Gestaltung des Förderungsvollzuges" an. Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 136. Dieser Auffassung kann deshalb nicht gefolgt werden, weil das Wirksamwerden der Satzungsbestimmungen vom Gewinnausweis abhängt, dieser aber - wie dargelegt - durch die Geschäftsführung bestimmt wird.

vollkommenheit der Informationen insofern, als auf Grund von Fehleinschätzungen seitens der Geschäftsführung im Grenzfall eine Förderungsart realisiert wird, die nicht geplant war. ¹⁾

b) Wirkungen auf das Ausmaß des genossenschaftlichen Erfolges

Bei der Betrachtung der von den Einflußquellen ausgehenden Wirkungen auf das Ausmaß des genossenschaftlichen Erfolges läßt sich auf Grund des Zusammenhanges zwischen Erfolgsart und -ausmaß zunächst feststellen, daß innerhalb eines gegebenen potentiellen Erfolgsausmaßes ²⁾, das tatsächliche Erfolgsausmaß durch die Entscheidungen über die Erfolgsart bestimmt wird. Da diese Entscheidungen - wie dargestellt - Überwiegend von der Geschäftsführung getroffen werden, kann sie auch hierdurch bereits einen Einfluß auf die Erfolgshöhe nehmen. ³⁾

Die Ursachenanalyse hat ergeben, daß die Erfolgshöhe formal von der Ausprägung der Erfolgskomponenten und inhaltlich von deren Bestimmungsfaktoren abhängt. Da jede Veränderung der Bestimmungsfaktoren auf eine oder mehrere der unterschiedenen Einflußquellen zurückführbar ist, können diese als die Ursachen für das Ausmaß der Erreichung der genossenschaftlichen Ziele bezeichnet werden. Damit läßt sich feststellen, daß die Erfolgshöhe neben den anderen Einflußquellen von der Geschäftsführung bestimmt wird.

-
- 1) Dieses läge z.B. vor, wenn die Geschäftsführung keine unmittelbare Förderung beabsichtigt und demzufolge $PG = PE$ setzt, auf Grund unvollkommener Informationen über PE und seine Änderungen jedoch zeitweilig $PG > PE$ (Verwertungsgenossenschaft) bzw. $PG < PE$ (Beschaffungsgenossenschaft) ist. Dann wird eine nicht geplante unmittelbare Förderung realisiert.
 - 2) Unter dem potentiellen Ausmaß ist die realisierte unmittelbare Förderung zuzüglich dem entstandenen Gewinn zu verstehen. Wird nun z.B. der Gewinn nur für ΔGK verwandt, so ist der realisierte Gesamterfolg niedriger, als wenn ein Teil oder der ganze Gewinn zur mittelbaren, direkten Förderung verwendet würde.
 - 3) Für die anschließende Erörterung der Einflüsse auf die Erfolgshöhe wird von dem potentiellen Erfolgsausmaß im hier dargelegten Sinn ausgegangen, d.h. es werden die Wirkungen auf das Ausmaß der direkten Förderung sowie auf die Gewinnhöhe betrachtet.

Auch wenn es nicht möglich ist, auf Grund der Aussagen über die Einflußmöglichkeiten der Geschäftsführung auf die Bestimmungsfaktorgruppen die These von einem funktionalen Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg begründet aufzustellen, so läßt sich doch eine vergleichsweise starke Geschäftsführungsabhängigkeit der Erfolgshöhe behaupten. Dieses ist aus der unterschiedlichen Bedeutung der Bestimmungsfaktorgruppen für die Erfolgskomponenten sowie aus den verschiedenen starken Einflußmöglichkeiten der vier Einflußquellen auf die Bestimmungsfaktorgruppen ableitbar.

Obwohl nur eine schwache Form des Messens, die Skalierung nach dem Rang ¹⁾, auf die Bedeutung der Bestimmungsfaktorgruppen für den genossenschaftlichen Erfolg sowie auf deren Beeinflußbarkeit durch die Einflußquellen angewandt wurde, können hieraus Aussagen über den quantitativen Einfluß der Geschäftsführung auf den Erfolg im Verhältnis zu den anderen Einflußquellen abgeleitet werden.

Wird den unterschiedenen Bestimmungsfaktoren der kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse annähernd dieselbe Bedeutung für den genossenschaftlichen Erfolg zugemessen, oder zumindest davon ausgegangen, daß keiner der Bestimmungsfaktoren eine überwiegende Bedeutung hat ²⁾, so läßt sich die Geschäftsführung als die wichtigste Einflußquelle dieser Bestimmungsfaktorgruppe bezeichnen, weil sie bei vier Faktoren den ersten Rang und bei den restlichen beiden den zweiten Rang als Einflußgröße einnimmt. ³⁾ Da die kosten- und leistungswirtschaftlichen Verhältnisse außerdem den genossenschaftlichen Erfolg am stärksten determinieren und die Geschäftsführung bei den finanzwirtschaftlichen Verhältnissen sowie den Rechtsverhältnissen die dominierende Einflußquelle ist, läßt

1) Vgl. zu den Voraussetzungen der Rangskalierung Adam, Adolf: Messen und Regeln in der Betriebswirtschaft, Würzburg 1959, S. 20 f.

2) Diese Ausnahme erscheint auf Grund der dargestellten Wirkungen der Bestimmungsfaktoren vertretbar.

3) Vgl. S. 155.

sich insgesamt die These ableiten, daß das Ausmaß der genossenschaftlichen Zielerreichung primär von der Geschäftsführung abhängt. Gleichzeitig muß aber betont werden, daß auch jede der anderen Einflußquellen einen - wenn auch i.d.R. geringeren - Einfluß auf die Erfolgshöhe haben kann. Da sich die Abstände zwischen den Einflußstärken nicht angeben lassen, ist eine Aussage über den quantitativen Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg nicht möglich.

Ist der Einfluß der anderen Einflußquellen konstant, so ist jede Änderung des Erfolges durch die Geschäftsführung bestimmt, bzw. läßt jede Erfolgssteigerung auf eine Verbesserung der Geschäftsführung schließen und umgekehrt. Bei Veränderlichkeit der anderen Einflüsse ist die Ursache einer Erfolgsänderung nicht unbedingt die Geschäftsführung. Auf Grund ihrer relativ großen Einwirkungsmöglichkeiten auf die Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten kommt sie aber als Ursache der Erfolgsänderung eher in Betracht, als die anderen Einflußquellen. Dieses gilt verstärkt bei verhältnismäßig großen Erfolgsänderungen. Sie lassen sich i.d.R. auch auf eine Änderung der Geschäftsführung zurückführen.

Verändert sich der genossenschaftliche Erfolg nicht, so ist daraus nicht unbedingt zu folgern, daß die Geschäftsführung unverändert gut (oder schlecht) ist, da sich im Erfolg niederschlagende Änderungen der Geschäftsführung durch Änderungen der von den anderen Quellen ausgehenden Einflüsse kompensieren können. Allerdings läßt sich aus einem gleichbleibenden Erfolg schließen, daß eventuelle Änderungen der Geschäftsführung kleiner sind, als eventuelle Änderungen der anderen Erfolgseinflüsse, weil die Geschäftsführung über die relativ größten Einflußmöglichkeiten verfügt.

c) Beschränkungen der Wirkungen durch zeitliche Teilung des
Entscheidungsfeldes

Der Zusammenhang zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung wurde bisher stets insgesamt erörtert, ohne zu berücksichtigen, daß zwischen dem wirtschaftlichen Handeln und den Handlungsergebnissen Zeit vergeht. Da einerseits der genossenschaftliche Erfolg hier als Periodenerfolg in Betracht kommt, andererseits ein Urteil über die Geschäftsführung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes abzugeben ist, muß durch Einbeziehung des Zeitfaktors untersucht werden, wie weit der Erfolg einer Periode von der Geschäftsführung in dieser Periode abhängt.

Durch die zeitliche Verzögerung zwischen Entscheidungen und ihren Wirkungen treten zweierlei Erscheinungen auf, die die Aussagen über den Zusammenhang zwischen dem Erfolg und der Geschäftsführung relativieren. Einmal kann durch die Geschäftsführungsentscheidungen vor Beginn der zu beurteilenden Periode eine zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes und damit eine Einschränkung des Entscheidungsspielraumes erfolgen. Soweit dieses der Fall ist, wirken sich auch die Entscheidungen der Vorperioden auf den betrachteten Periodenerfolg aus. Zum anderen schlagen sich insbesondere die langfristigen Entscheidungen der Geschäftsführung während der zu prüfenden Periode nicht unbedingt in dieser Periode als Erfolg nieder.¹⁾

1) Auf die Ermittlung des Periodenerfolges wird im Zusammenhang mit der Feststellung des genossenschaftlichen Erfolges als Ist-Ersatzsachverhalt eingegangen. Vgl. S. 192.

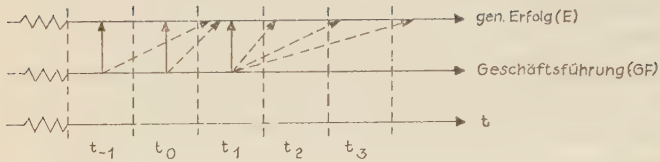


Abb. 5: Zusammenhang zwischen Geschäftsführung und genossenschaftlichem Erfolg bei Periodisierung des Erfolges

Selbst wenn die Einflüsse der anderen Einflußquellen konstant sind, ist

$$E_{t1} = f (GF_{t1}, GF_{t0}, GF_{t-1} \dots GF_{t-n})$$

$$E_{t2} = f (GF_{t2}, GF_{t1} \dots GF_{t-m})$$

$$E_{ti} = f (GF_{ti}, \dots GF_{t1} \dots GF_{t-j})$$

Daraus wird ersichtlich, daß der Periodenerfolg weder allein die Geschäftsführung des entsprechenden Zeitraumes darstellt, noch die Geschäftsführung sich allein in ihm niederschlägt.

Das aufgezeigte Problem bei einer zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes auf Grund langfristiger Entscheidungen, ließe sich durch die Bildung möglichst langer Perioden reduzieren. Für den Zusammenhang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg innerhalb einer Periode läßt sich daraus folgern, daß dieser um so fraglicher ist, je kürzer die Periode ist.

V. Zusammenfassende Beurteilung des genossenschaftlichen Erfolges als Ausdruck der Geschäftsführung

Die Ursachenanalyse hat ergeben, daß die Geschäftsführung in erheblichem Maße Einfluß auf die Bestimmungsfaktoren der Erfolgskomponenten ausüben kann, und daß ihr möglicher Einfluß größer ist, als der jeder anderen Einflußquelle. Insgesamt ergab sich daraus eine starke Determinierung der Erfolgsart sowie des Ausmaßes der genossenschaftlichen Zielerfüllung durch die Geschäftsführung. Dieses Ergebnis läßt es prinzipiell zu, den Erfolg als einen Ausdruck der Geschäftsführung anzusehen.

Da Erfolgsänderungen jedoch auch durch die anderen Einflußquellen bedingt sein können, und kompensatorische Erfolgswirkungen möglich sind, kann der genossenschaftliche Erfolg die Geschäftsführung nicht eindeutig ausdrücken. Um Rückschlüsse vom Erfolg auf die Geschäftsführung ziehen zu können, sind deshalb auch immer mindestens Informationen über die wichtigsten Änderungen der Mitglieder- sowie Umweltseinflüsse notwendig.

Auf Grund des zeitlichen Auseinanderfallens von Entscheidungen und ihren Wirkungen ist der Zusammenhang zwischen dem Periodenerfolg und der Geschäftsführung in diesem Zeitraum geringer, als bei zeitlich ungeteilten Entscheidungsfeldern. Da diese im Grenzfall mit der Totalperiode übereinstimmen würden, die Prüfung aber für einen bestimmten endlichen Zeitraum erfolgen muß, ist dadurch der prinzipiell aufgezeigte Zusammenhang zwischen den beiden Größen weiter zu relativieren.

Insgesamt läßt sich feststellen, daß der Zusammenhang zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung innerhalb der Prüfungsperiode

1. nicht funktionaler Art,
2. nicht eindeutiger Art,
3. nicht quantifizierbarer Art ist.

Die bisherigen Ausführungen haben aber gezeigt, daß ein nicht unerheblicher Zusammenhang besteht, auf Grund dessen Erfolgsart und -ausmaß entscheidend bestimmt werden können. In Ermangelung geeigneter Ersatzsachverhalte für die Geschäftsführung als Ganzes erscheint es vertretbar, im genossenschaftlichen Erfolg trotz der angeführten Einschränkungen, einen Ausdruck für die Geschäftsführung zu sehen, und das Isomorphiegebot für indirekte Prüfungsmaßstäbe als erfüllt zu betrachten.

Eine endgültige Aussage über seine Eignung als indirekter Prüfungsmaßstab zur Beurteilung der Geschäftsführung, ist jedoch erst nach einer Diskussion weiterer Anforderungen, die ein Prüfungsmaßstab erfüllen muß, möglich. Dazu wird die Eignung des Erfolgsmaßstabes in Verbindung mit den sich im Prüfungsprozeß ergebenden Problemen untersucht. Allerdings läßt sich bereits an dieser Stelle auf die geringe Verbindlichkeit des Maßstabes hinweisen, die aus dem fehlenden eindeutigen und funktionalen Zusammenhang mit der Geschäftsführung resultiert. ¹⁾

1) Vgl. S.64.

DRITTER TEIL

DER PRÜFUNGSPROZESS BEI ANWENDUNG DES GENOSSENSCHAFTLICHEN ERFOLGES
ALS PRÜFUNGSMAßSTABA. Der Prozeß der Geschäftsführungsprüfung

Die allgemeine Analyse des Prüfungsprozesses hat verschiedene Teilprozesse unterschieden.¹⁾ Diese gelten unabhängig vom jeweiligen Prüfungsobjekt. Allerdings ergeben sich im Prozeßablauf Unterschiede, wenn indirekte Prüfungsmaßstäbe Anwendung finden. Diese resultieren daraus, daß einerseits bei der Ist- und Sollsachverhaltsermittlung Ersatzsachverhalte heranzuziehen sind, andererseits das Urteil über die Ersatzobjekte auf das Prüfungsobjekt übertragen werden muß.

Da die Prüfung der Geschäftsführung im Rahmen der genossenschaftlichen Pflichtprüfung in Ermangelung direkter Prüfungsmaßstäbe eine zwangsweise indirekte Prüfung darstellt, tritt bei ihr dieser modifizierte Prüfungsprozeß auf. Sollen über die Anwendbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab Aussagen getroffen werden, so muß dieser Maßstab auch im Hinblick auf die durch den Prozeß der indirekten Prüfung sich ergebenden Anforderungen untersucht werden. Neben dem generellen und eingehend erörterten Erfordernis des Zusammenhanges zwischen dem Prüfungsobjekt und dem Ersatzsachverhalt, ergeben sich durch die notwendigen Teilprozesse der indirekten Prüfung Ermittlungs-, Vergleichs- und Urteilsbildungsprobleme. Sie lassen sich im einzelnen aus den generellen Ausführungen über den Prüfungsprozeß ableiten.

Der Istobjektermittlungsprozeß besteht in der Erfassung des Istobjektes "Geschäftsführung" aus der für die Prüfung nach § 53 GenG geltenden Prüfungsordnung sowie der Ermittlung der zu beurteilenden Merkmale. Als solche kommen sowohl die Grdnungsmäßigkeit als auch die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung in Betracht. Da der

1) Vgl. S. 34 f.

genossenschaftliche Erfolg nur ein Maßstab für die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung, nicht aber für eine formal verstandene Ordnungsmäßigkeit sein kann ¹⁾, sind hier auch nur Prüfungshandlungen hinsichtlich dieser Merkmale zu untersuchen.

Die Ermittlung der Merkmalsausprägungen der Ist-Geschäftsführung erweist sich als ebenso unmöglich, wie die Ableitung einer isomorphen Soll-Geschäftsführung aus dem Zielsystem der Genossenschaft. Aus diesem Grunde wird die Ableitung eines Ersatzsachverhaltes aus den genossenschaftlichen Zielnormen notwendig. Bei Anwendung des genossenschaftlichen Erfolges als Ersatzsachverhalt muß sich der Istobjektermittlungsprozeß nun auf diese Größe beziehen, d.h. die zu beurteilenden Merkmale sowie die Merkmalsausprägungen sind zu ermitteln. Als zu beurteilendes Merkmal des Erfolges läßt sich seine Kennzeichnung durch Geldeinheiten ansehen. ²⁾ Dann wäre die Ermittlung der Merkmalsausprägung in einer Messung der den Erfolg kennzeichnenden Geldmenge zu sehen.

Im Sollobjektermittlungsprozeß sind Entscheidungen über die heranzuziehenden Sollerfolge zu treffen, dem Isterfolg isomorphe, d.h. ebenfalls in Geldeinheiten ausgedrückte Sollgrößen abzuleiten, sowie die sie kennzeichnenden Geldmengen zu messen. Schließlich sind die gemessenen Ist- und Sollgeldmengen zu vergleichen und aus ihren Abweichungen bzw. der Relation ihrer Abweichungen zu anderen Geldgrößen Urteile zu bilden, die bei Verwendung von Teilerfolgen zu einem Gesamturteil zusammenzufassen sind.

Da sich das Urteil auf das Ersatzobjekt für die Geschäftsführung, auf den genossenschaftlichen Erfolg bezieht, muß es auf das eigentliche Prüfungsobjekt übertragen werden. Diese Urteilsübertragung ist ein Relativierungsprozeß, der sich am analysierten Zusammen-

1) Vgl. S. 43.

2) Dieses ist jedoch bezüglich der Minimalziele der Genossenschaft, insbesondere des Liquiditätsziels problematisch. Vgl. S. 110. Zur Kennzeichnung ökonomischer Relationen durch den Maßausdruck Geld vgl. Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 93.

hang zwischen der Geschäftsführung und dem genossenschaftlichen Erfolg sowie an den durch den Prüfungsprozeß sich ergebenden Problemen orientieren muß. Er führt nicht nur zum möglichen Gesamturteil über die Geschäftsführung bei Anwendung des Erfolgsmaßstabes, sondern läßt auch abschließende Aussagen über die Eignung dieses indirekten Prüfungsmaßstabes zu. Die aus dem indirekten Prüfungsprozeß resultierenden Fragen bezüglich der Anwendbarkeit des Erfolgsmaßstabes sind folgende:

1. Ist der genossenschaftliche Erfolg in Geld abbildbar und ist die Erfolgshöhe meßbar?
2. Welche Sollerfolge sind ableitbar und meßbar?
3. Ist die Soll/Istabweichung meßbar und welche Aussagen über den Isterfolg sind dadurch zu begründen?
4. Kann das Urteil über den Isterfolg auf die Geschäftsführung übertragen werden und welche Aussagefähigkeit besitzt es?

B. Die Feststellung des genossenschaftlichen Erfolges als Istersatzobjekt

I. Abbildung des genossenschaftlichen Erfolges

Der genossenschaftliche Erfolg muß sich als ökonomische Größe in irgendeiner Form ausdrücken lassen, um ermittelt werden zu können. Als derartiger Ausdruck bietet sich das Geld an, wobei die Erfolgshöhe durch die Anzahl der Geldeinheiten, die Erfolgsrichtung durch die Bezeichnung als positive oder negative Geldeinheitenmenge repräsentiert wird.¹⁾ Diese Abbildung durch Geldeinheiten wurde bei der Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges als ökonomischer Vorteil des Kooperativweges gegenüber dem Individualweg unterstellt.²⁾ Dabei hat sich bereits gezeigt, daß der Abbildung des Vorteils durch den Maßausdruck Geld in verschiedenen Fällen Schwierigkeiten entgegenstehen.

Diese Probleme ergeben sich bei E_1 dann, wenn realiter kein Individualweg möglich ist³⁾, oder dieser so unbestimmt ist, daß seine Definition eine Hypothese darstellt. Dann ist es nämlich völlig offen, ob die dem Vorteil als Abbildung zugeordnete Menge an Einheiten des Maßausdruckes Geld dem Wert der gleichen Menge des Realgutes Geld entspricht, d.h. ob für die Mitglieder der durch Geldeinheiten abgebildete Vorteil tatsächlich dem Wert entspricht, den sie einer gleichen Menge an Zahlungsmitteln beimessen. Die Abbildung ökonomischer Größen durch Geldeinheiten ist aber nur dann

1) Das Geld als Maßausdruck für den genossenschaftlichen Erfolg wird hier nicht im objektsprachlichen, sondern im metasprachlichen Sinn verstanden. Damit ist die "bonitäre Interpretation" des Geldes nach Szyperski gemeint, die dort vorliegt, "wo durch den Ansatz eines Geldausdrucks die ökonomische Bedeutung eines Tatbestandes ausgedrückt werden soll, wo es sich also um die zahlenmäßige Kennzeichnung wirtschaftlicher Tatbestände entsprechend der Intensität ihrer Bedeutung handelt." Vgl. Szyperski, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, a.a.O., S. 98.

2) Vgl. S. 97 ff.

3) Prinzipiell ist immer irgendein Individualweg möglich. Hier ist die individuelle Befriedigung derselben Bedürfnisse gemeint, die auf dem Kooperativweg befriedigt werden.

als sinnvoll zu betrachten, wenn der Maßausdruck Geld so verwandt wird, daß der Wert der ökonomischen Größen mit dem Wert der gleichen realen Zahlungsmittelmenge übereinstimmt. ¹⁾

Bei der Darstellung von E_1 wurde demzufolge die Monopolstellung von Genossenschaften ausgeklammert, weil hier der Individualweg fehlt. Außerdem sind solche Leistungsbeziehungen zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern nicht gesondert betrachtet und dargestellt worden, bei denen der Individualweg äußerst schwierig feststellbar ist. Dieses kann z.B. für bestimmte Beratungsleistungen aber auch für bestimmte, von der Genossenschaft vorgenommene Werbemaßnahmen zutreffen. ²⁾ Schließlich ergaben sich für die Abbildung durch Geldeinheiten bei einem Teil der Kooperationsnachteile (KN_2) Probleme, die sich gemäß der oben erhobenen Forderung für die Zuordnung des Maßausdruckes Geld nur durch individuelle Schätzungen der Risikoprämien lösen lassen. ³⁾

Die Abbildung des durch die Erfüllung des Existenzsicherungsziels geleisteten Beitrags zum genossenschaftlichen Erfolg stößt auf grundlegende Schwierigkeiten. Auf Grund des bedingungsmäßigen Charakters des Sicherungsziels für das Hauptziel ist jede wertmäßige Abbildung spekulativ. ⁴⁾ Weil es sich beim Nebenziel um ein Minimalziel handelt, ist für die Prüfung aber nur die Feststellung

1) Vgl. zur Isomorphie zwischen dem wirtschaftlichen Handeln und den Zahlungsmitteln als Maßgröße, Schulze, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mithilfe der Bilanz, a.a.O., insbesondere S. 146 f.

2) Derartige Leistungen werden von Henzler als "Zusatzleistungen" bezeichnet, da sie bei der Genossenschaft nicht ohne die "Grundleistungen" vorkommen können. Vgl. Henzler, Reinhold: Betriebswirtschaftliche Probleme des Genossenschaftswesens, Wiesbaden 1962, S. 20 f. Auch wenn Henzler selbst zugibt, daß die Trennung von Grund- und Zusatzleistungen generell unmöglich und selbst im Einzelfall äußerst schwierig ist, so muß die Existenz derartiger Leistungen berücksichtigt werden. Die Teile der unmittelbaren Förderung, die aus derartigen Leistungen resultieren, lassen sich aber durch Geldeinheiten nur willkürlich abbilden.

3) Vgl. S. 109.

4) Vgl. S. 111.

seiner Erreichung notwendig, so daß eine Abbildung des Erfolgs-
 ausmaßes nicht notwendig wird. Um die Zielerreichung aber fest-
 stellen zu können, müssen die Teilziele von E_2 dargestellt werden.
 Für den Mindestgewinn erfolgt dieses durch den Maßausdruck Geld,
 für die Liquidität durch das Verhältnis des Realgutes Geld ¹⁾ zu
 den bestehenden Zahlungsverpflichtungen.

Insgesamt läßt sich damit zusammenfassen, daß die zur Feststellung
 des genossenschaftlichen Erfolgsmaßes notwendige Abbildung in
 Geldeinheiten nicht für alle Erfolgsteile möglich ist. Daraus
 kann bereits an dieser Stelle gefolgert werden, daß nicht der ge-
 samte genossenschaftliche Erfolg Prüfungsmaßstab sein kann, sondern
 nur so weit, wie er als ökonomische Größe darstellbar ist.

II. Meßbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges

a) Grundsätzliche Problematik

Soweit der genossenschaftliche Erfolg durch eine bestimmte Menge
 von Geldeinheiten gekennzeichnet werden kann, muß diese Menge der
 ihn abbildenden Geldeinheiten ermittelt werden. Anderweitig dar-
 stellbare Erfolgsteile müssen ebenfalls ermittelbar sein, wenn sie
 als Prüfungsmaßstab Anwendung finden sollen. Nur wenn und soweit
 die Merkmalsausprägungen feststellbar sind, kann der genossenschaft-
 liche Erfolg als Istersatzobjekt dienen. Daraus resultiert die
 Forderung nach der Messung des Erfolges, wobei als Messung die
 nach bestimmten Regeln vorgenommene Zuordnung von Zahlen oder
 Symbolen zu Objekten verstanden wird. ²⁾ Eine Erfolgsmessung ist
 aber nicht nur deshalb notwendig, weil nur die hinsichtlich ihrer
 Merkmale ermittelbaren Istsachverhalte beurteilt werden können,
 sondern weil für die Ermittlung der Istobjekte ein möglichst gerin-

1) Hierunter ist alles zu verstehen, was ökonomisch als Zahlungs-
 mittel gilt.

2) Vgl. Mattessich, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buch-
 haltungsmodelle, a.a.O., S. 180; vgl. auch S. 32.

ger subjektiver Spielraum bestehen soll und weil außerdem zur Entwicklung aussagefähiger Urteile die Voraussetzungen für eine Messung der Soll/Istabweichungen geschaffen werden müssen.¹⁾

Wird zunächst von der Feststellung von E_2 abgesehen, so ergibt sich das Hauptproblem für die Messung von E_1 daraus, daß die Förderung der Mitglieder als der ökonomische Vorteil zwischen Individual- und Kooperativweg bezeichnet wurde. Selbst wenn zur Vereinfachung davon ausgegangen wird, daß der Kooperativweg für alle Mitglieder gleich ist²⁾, wird die Subjektivität der einzelnen Mitgliedervorteile auf Grund der Verschiedenheit der Individualwege deutlich.³⁾ Dieses gilt sowohl für die unmittelbare Förderung, als auch teilweise für die mittelbare, indirekte Förderung und die Kooperationsnachteile.⁴⁾

Die durch die Leistungsbeziehungen unmittelbar bewirkten Vorteile des Kooperativweges entstehen beim einzelnen Mitglied und können deshalb letztlich nur von ihm selbst beurteilt werden.⁵⁾ Diese Aussage ergibt sich auf Grund der räumlich, zeitlich und persönlich bedingten Unterschiede zwischen den einzelnen Mitgliedern. So können z.B. allein auf Grund unterschiedlicher Standorte durch die Entstehung abweichender Transportkosten die Einstandspreise für gleiche Leistungen bei den einzelnen Mitgliedern voneinander abweichen. Gleiches ergibt sich auch auf Grund unterschiedlicher Bedarfsmengen, unterschiedlichem zeitlichen Auftreten des Bedarfs u.ä.m. Da außerdem die Annahme eines gleichen Kooperativweges für alle Mitglieder aus denselben Gründen nur in Grenzfällen der Realität entspricht, läßt sich die unmittelbare Förderung des einzelnen Mitgliedes als eine im Prinzip nur subjektiv feststellbare Größe bezeichnen.

1) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 215 f.

2) Tatsächlich können zwischen den Kooperativwegen der einzelnen Mitglieder erhebliche Unterschiede bestehen, die räumlich, zeitlich oder auch persönlich bedingt sind.

3) Nur als theoretischer Grenzfall sind für alle Mitglieder gleiche Individualwege denkbar.

4) Die individuell unterschiedlichen Erfolgskomponenten sind hier p und $\frac{1}{2}$.

5) Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 28 und 122.

Da die Messung des Mitglieder Vorteils durch das einzelne Mitglied nur durch einen Vergleich zwischen einem real beschrittenen und einem gedanklich beschrittenen Weg möglich ist, ergeben sich auch Meßprobleme wenn die Messung in den Mitgliederwirtschaften vorgenommen wird. Hierauf braucht jedoch nicht näher eingegangen zu werden, weil eine Messung des ökonomischen Vorteils in den Mitgliederwirtschaften zum Zwecke der Geschäftsführungsprüfung nicht in Betracht kommen kann. Der Prüfer kann aus sachlichen, wirtschaftlichen und prüferischen Erwägungen unmöglich die Messung der individuellen Förderungen vornehmen. ¹⁾ Selbst wenn durch die Mitglieder diese Messung in ihren Wirtschaften erfolgen würde, und die Meßergebnisse dem Prüfer zur Kenntnis kämen, könnte er einen derartig ermittelten Istersatzsachverhalt nicht verwenden, da er ihn weder selbst ermittelt hat, noch die Richtigkeit seiner Ermittlung beurteilen kann. Da die Istermittlung aber einen wesentlichen Bestandteil der Prüfung darstellt und hierfür auch Ermessensspielräume bestehen, muß sie vom Prüfer selbst vorgenommen werden, damit von einer ordnungsgemäßen Prüfung gesprochen werden kann.

Aus diesen Überlegungen resultiert die Erkenntnis, daß der genossenschaftliche Erfolg für Prüfungszwecke praktisch nur im Bereich der Genossenschaft gemessen werden kann, obwohl die unmittelbare Förderung auf Grund ihrer Eigenart im Prinzip nur in den Mitgliederwirtschaften meßbar ist. Aus diesem grundsätzlichen Problem ergeben sich Konsequenzen hinsichtlich der Richtigkeit und Genauigkeit der Erfolgsmessung, die bei der Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung aus dem Urteil über den ermittelten Erfolg zu berücksichtigen sind. Die folgenden Überlegungen zu den Messungsmöglichkeiten beziehen sich nur auf den Bereich der Genossenschaft.

1) Bei Mitgliederwirtschaften, die Haushalte sind, fehlen die sachlichen Voraussetzungen für die Vorteilmessung, da hier kein Rechnungswesen existiert. Wirtschaftliche Erwägungen ergeben sich aus der i.d.R. großen Anzahl der Mitgliederwirtschaften. Schließlich würde eine Messung in den Mitgliederwirtschaften eine Ausweitung der Prüfung bedeuten, die weder rechtlich durchsetzbar noch von der Prüfungsordnung her zu rechtfertigen ist.

b) Meßbarkeit der Förderungseffizienz

1. Ermittlung der unmittelbaren Förderung

Der in den Ausdrücken IV und V dargestellte Teil des genossenschaftlichen Erfolges ergibt sich aus der Summierung der unmittelbar durch Leistungsbeziehungen bewirkten ökonomischen Vorteile der einzelnen Mitglieder. Da die Feststellung der individuellen Vorteile eine Kenntnis der jeweiligen Individual- und Kooperativwege voraussetzt, kann sie im Bereich der Genossenschaft nur bedingt vorgenommen werden.

Die verschiedenen potentiellen Individualwege der einzelnen Mitglieder können von der Genossenschaft nicht festgestellt werden, weil ihr hierüber die Informationen fehlen. So kann z.B. die Beschaffungsgenossenschaft i.d.R. nicht ermitteln, welcher ihrer erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber für das einzelne Mitglied als potentieller Kontrahent in Frage kommt. Selbst wenn ihr dieses im Einzelfall möglich ist, kennt sie nicht den Einstandspreis seiner Leistungen für das Mitglied. Dieser ist aber beim Vergleich mit den Preisen der Genossenschaft entscheidend. Für die Verwertungsgenossenschaft ergibt sich prinzipiell die gleiche Schwierigkeit.

Da zur Messung der die unmittelbare Förderung abbildende Geldmenge die erwerbswirtschaftlichen Preise (PE), die genossenschaftlichen Preise (PG) sowie die Mengen (M) für jede umgesetzte Leistungsart bekannt sein müssen, gilt es, diese Größen festzustellen. Unproblematisch ist die Erfassung der Menge pro Leistungsart, da jeder Umsatzakt mit den Mitgliedern im Rechnungswesen der Genossenschaft erfaßt ist.

Bei der Ermittlung von PG für die einzelnen Leistungsarten muß die Genossenschaft von den individuellen Einflüssen, die den von der Genossenschaft verlangten bzw. gebotenen Preis für das Mitglied

erhöhen bzw. mindern ¹⁾, absehen, weil sie diese nicht kennt. Somit kann zur Messung der unmittelbaren Förderung nur der Preis der Genossenschaft als PG verwandt werden. Dieser ist ebenfalls ohne Schwierigkeit in der Genossenschaft erfaßbar.

Die Problematik unterschiedlicher erwerbswirtschaftlicher Preise (PE) pro Leistungsart bei den einzelnen Mitgliedern auf Grund verschiedener individueller Gegebenheiten ist dieselbe, wie bei der Ermittlung von PG. Eine zusätzliche Schwierigkeit ergibt sich daraus, daß i.d.R. nicht nur ein PE in Frage kommt, sondern eben auf Grund der individuellen Unterschiede zwischen den Mitgliederwirtschaften verschiedene PE. Die Genossenschaft kann aber bestenfalls den auf Grund seiner Preisforderung bzw. seines Preisgebots für die Mitglieder insgesamt günstigsten erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber ermitteln.

Da ein Vergleich der tatsächlichen Individual- und Kooperativwege hier nicht möglich ist, bleibt im Bereich der Genossenschaft nur ein Vergleich "repräsentativer" Individual- und Kooperativwege, bei denen von den individuellen Besonderheiten der einzelnen Mitglieder abstrahiert wird. Durch einen derartigen Vergleich werden den wirtschaftlichen Vorteil abbildende Geldmengen ermittelt, die nicht unbedingt mit denen übereinstimmen, die sich bei einer Messung durch die Mitglieder selbst ergeben. Da sich nur noch Unterschiede im Hinblick auf die Anzahl der bezogenen Leistungseinheiten pro Leistungsart ergeben, entfällt für die Messung die Summierung der Vorteile der einzelnen Mitglieder. Die unmittelbare Förderung wäre dann nach folgender Vorschrift zu ermitteln:

1) Der PG stellt den von der Genossenschaft verlangten bzw. gebotenen Preis unter Berücksichtigung individueller zusätzlicher Kosten wie z.B. Transportkosten dar. Vgl. auch S. 98.

$$F_1 = \sum_{i=1}^n M_i (PG_i - PE_i) \quad \text{bzw.}$$

$$F_1 = \sum_{i=1}^n M_i (PE_i - PG_i)$$

Werden die entsprechenden Werte für M, PE und PG eingesetzt, so ergibt sich für die unmittelbare Förderung (F_1) eine bestimmte Menge an Geldeinheiten, die den meßbaren Teil der unmittelbaren Förderung ausdrückt.

Bei der Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges wurde unterstellt, daß die Leistungen der Genossenschaft von denen ihrer erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber hinsichtlich der Qualität nicht unterschieden bzw. Qualitätsunterschiede in Preisunterschiede umgerechnet werden können.¹⁾ Soweit also Qualitätsunterschiede vorliegen, müssen diese erfaßt und bewertet, d.h. als Preisauf- oder -abschlag berücksichtigt werden.

2. Ermittlung der mittelbaren Förderung

Die mittelbare, direkte Förderung läßt sich völlig problemlos durch die Menge der als Gewinn ausgeschütteten, oder den Geschäftsguthaben zugeflossenen Geldeinheiten messen. Diese Größen ergeben sich aus dem Beschluß über die Feststellung des Jahresabschlusses, insbesondere über die dazu enthaltene Gewinnverwendung.

Um die mittelbare, indirekte Förderung gemäß Ausdruck IX zu messen, muß der Zuwachs des Eigenkapitals ($\Delta GG + \Delta GK$), der Kapitalisierungszinsfuß (p) sowie die Gewinnerwartungen der Genossenschaft

1) Das Problem unterschiedlicher Qualitäten besteht primär bei Beschaffungs-genossenschaften. Bei der Verwertung der Mitgliederleistungen handelt es sich beim Individual- und Kooperativweg jeweils um dieselbe Leistung. Die Gegenleistung ist das Entgelt und hier kann es nur wertmäßige Unterschiede geben.

im Verhältnis zu ihren Investitionen ($\frac{1}{x}$) bekannt sein. Die beiden letzten Größen können nur geschätzt werden, der Kapitalisierungszinsfuß eventuell mit Hilfe der durchschnittlichen Rendite in den Mitgliederwirtschaften, sofern diese ermittelbar ist.

Probleme ergeben sich hinsichtlich des gesamten gewinnbedingten Eigenkapitalzuwachses ($\Delta GG + \Delta GK$), weil damit letztlich die Frage nach dem "richtigen" Gewinn der Genossenschaft gestellt ist. Welcher Eigenkapitalzuwachs festgestellt wird, hängt von den für die Vermögensteile sowie Schulden angesetzten Werten ab. Es können an dieser Stelle aber nicht die verschiedenen möglichen Bewertungsprinzipien untersucht werden. Da die anzusetzenden Werte Ergebnisse von Entscheidungen sind, muß eine Zielfunktion für die Wertauswahl existieren.¹⁾ Für den hier interessierenden Zweck einer Beurteilung der Geschäftsführung, müssen solche Werte Anwendung finden, durch die ein Erfolg ermittelt wird, der die Geschäftsführung am zutreffendsten abbilden kann. Damit sind solche Werte ungeeignet, die eine Veränderung des Eigenkapitals allein auf Grund von Umweltveränderungen (z.B. Preisänderungen) anzeigen.

Ausgangspunkt für die Ermittlung von ΔGG und ΔGK ist der festgestellte Jahresabschluß. Durch die Möglichkeit der Legung stiller Reserven können die sich aus ihm ergebenden Größen nicht ohne weiteres übernommen werden. Es geht damit letztlich um die Feststellung vorhandener stiller Reserven, ihrer Bildung und ihrer Auflösung.

Da der Zweck der Ermittlung der stillen Reserven im vorliegenden Fall in der Feststellung des gewinnbedingten Eigenkapitalzuwachses als einer Größe zur Beurteilung der Geschäftsführung zu sehen ist, und damit von der Zwecksetzung der Handelsbilanz völlig verschieden ist, brauchen die handelsrechtlich relevanten Werte nicht berücksichtigt zu werden. Für die Ermittlung einer Erfolgsgröße anhand der Rückschlüsse auf die Geschäftsführung gezogen werden sol-

1) Vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 45.

len, haben z.B. das Vorsichtsprinzip und das Gläubigerschutzprinzip, bzw. deren Ausfluß im Niederstwertprinzip, keine Bedeutung. Werden z.B. zur Beurteilung der Geschäftsführung erkennbare, aber noch nicht realisierte Verluste als erfolgswirksam berücksichtigt, so muß dieses auch für erkennbare, aber noch nicht realisierte Gewinne gelten. Anderenfalls würden Gewinne, d.h. also letztlich positive Veränderungen des Reinvermögens der Genossenschaft, die nicht durch Kapitalzuflüsse aus den Mitgliederwirtschaften bedingt sind ¹⁾, zur Beurteilung der Geschäftsführung nicht herangezogen werden, so weit sie nicht durch Umsätze realisiert sind.

Eine Bewertung zu den Preisen der Vermögensgegenstände am Stichtag würde dagegen dem hier gesetzten Zweck entsprechen. Bei der Bewertung zu Tagespreisen stellt sich die Frage, ob die erzielbaren Verkaufspreise am Absatzmarkt oder die Marktpreise am Beschaffungsmarkt (Wiederbeschaffungskosten) angewandt werden sollten. Solange es sich bei der Genossenschaft um eine "werbende" Unternehmung handelt, d.h. solange sie sich noch nicht im Liquidationsstadium befindet, wird das Reinvermögen und seine Veränderung, zum Zwecke der Beurteilung der Geschäftsführung, am treffendsten durch den Ansatz der Vermögensgegenstände zum Tagesbeschaffungswert (Wiederbeschaffungspreis bzw. Wiederbeschaffungskosten) abzüglich der Gläubigeransprüche an das Vermögen (Fremdkapital), ermittelt. ²⁾ Durch eine Verwendung des Tagesbeschaf-

-
- 1) Von Subventionen oder verlorenen Zuschüssen seitens der Zentralgenossenschaften wird hier abgesehen.
 - 2) Probleme ergeben sich hier bei Gütern, die weder wiederbeschaffbar noch wiederherstellbar sind. Vgl. Engels, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, a.a.O., S. 220. Der Ansatz des Reproduktionswertes ist deshalb sinnvoll, weil es sich hier letztlich um die Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses handelt, und für die Ermittlung der Kapitalbindung der Reproduktionswert ausschlaggebend ist. Vgl. dazu Schmidt, Fritz: Die organische Tageswertbilanz, Wiesbaden 1961, S. 74; Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Beteiligung der Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft, a.a.O., S. 18. Auf die Probleme, die sich bei einer Feststellung des Reproduktionswertes ergeben, kann hier nicht näher eingegangen werden. Bezüglich des Fremdkapitals wird unterstellt, daß dieses den tatsächlichen Ansprüchen gemäß ausgewiesen ist, also keine stillen Reserven enthält.

fungswertes (= Reproduktionswert) des Vermögens läßt sich die Veränderung der stillen Reserven wie folgt ermitteln:

Reproduktionswert des Betriebsvermögens	am Periodenende
./. Fremdkapital	" "
./. ausgewiesenes Eigenkapital	" "
= stille Rücklagen	" "
./. Reproduktionswert	am Periodenanfang
+ Fremdkapital	" "
+ ausgewiesenes Eigenkapital	" "
= Veränderung der stillen Reserven (= ΔstR)	in der Periode

Da sich ΔGG unmittelbar aus dem Jahresabschluß ergibt, muß ΔGK unter Verwendung von ΔstR wie folgt ermittelt werden:

offene Rücklagen	am Periodenende
./. offene Rücklagen	am Periodenanfang
+ ΔstR	
= ΔGK	

Da es beim Ansatz des Reproduktionswertes für das Betriebsvermögen zu einer Zunahme der stillen Reserven allein auf Grund steigender Tagesbeschaffungswerte kommen kann, wäre es sinnvoll, den dadurch bedingten Zuwachs gesondert festzustellen, weil die durch ihn bewirkte Erfolgsänderung zur Geschäftsführung in einem anderen Zusammenhang steht, als die nicht durch Preissteigerungen bedingten Gewinne. Preissteigerungsgewinne können nämlich rein zufällig, aber auch von der Geschäftsführung geplant entstehen. Im ersten Fall dürften dadurch bewirkte Erfolgsänderungen ein unzumutbarer Maßstab zur Beurteilung der Geschäftsführung sein, während im Fall geplanter Preissteigerungsgewinne, etwa durch die Entscheidung einer Verwertungsgenossenschaft, bestimmte Leistungen in Erwartung steigender Absatzpreise später zu verkaufen, diese durchaus einen Schluß auf die Geschäftsführung zulassen.

Wegen dieses unterschiedlichen Zusammenhanges mit der Geschäftsführung sind die durch Preissteigerungsgewinne bedingten Erfolgsteile für die Beurteilung der Geschäftsführung besonders problematisch und sollten deshalb gesondert herausgestellt werden.¹⁾ Dieses kann dadurch erfolgen, daß das Betriebsvermögen generell zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wird, und nur in Fällen von Preisrückgängen bei einzelnen Vermögensgegenständen für diese der Tagesbeschaffungswert angesetzt wird. Die sich analog vorstehender Rechnung ergebende Veränderung der stillen Reserven ist von den sich bei Ansatz des Reproduktionswertes ergebenden stillen Reserven abzusetzen.

Damit ergeben sich bei insgesamt steigenden Preisen zwei verschiedene Geldmengen, die den Zuwachs des Gemeinkapitals in der Periode abbilden, wobei der Ansatz zum Reproduktionswert des Betriebsvermögens zu einem größeren ΔGK führt. Ist ΔGK in Währungseinheiten ermittelt, so kann die mittelbare, indirekte Förderung - soweit sie in Geldeinheiten darstellbar ist - gemäß der Vorschrift IX gemessen werden. Der dadurch festgestellte Teil des genossenschaftlichen Erfolges ist aber nur im Grenzfall mit dem tatsächlichen Ausmaß dieser Erfolgsart identisch. Dieses gilt nicht nur hinsichtlich der nicht darstellbaren Erfolgsteile, sondern auch für die darstellbaren Teile, weil die Größen p und $\frac{1}{x}$ geschätzt bzw. erwartet sind, und die Feststellung des gesamten gewinnbedingten Eigenkapitalzuwachses von den angesetzten Werten für das Betriebsvermögen abhängig ist. Hierüber muß sich der Prüfer bei der Istermittlung des genossenschaftlichen Erfolges im klaren sein, insbesondere, daß er mit der Wertauswahl Entscheidungen

1) Dieses wäre nicht notwendig, wenn es dem Prüfer gelänge, zufällige von geplanten Preissteigerungsgewinnen zu trennen. Die praktische Unmöglichkeit eines derartigen Unterfangens ergibt sich insbesondere in den Genossenschaften, deren Planung nicht schriftlich fixiert und demzufolge nicht feststellbar ist. Hier wird die Geschäftsführung auch zufällige Gewinne als erwartete deklarieren.

über das festgestellte Erfolgsausmaß trifft und dadurch das Urteil über den Erfolg in gewisser Weise vorherbestimmt.¹⁾ Dadurch beeinflusst er aber auch bereits das spätere Urteil über die Geschäftsführung.

3. Ermittlung der Kooperationsnachteile

Die dargestellten Kooperationsnachteile ergaben sich aus einer Verzinsung des Mitgliederkapitals sowie einer Risikoprämie. Für die Berechnung des Zinsverlustes gemäß Ausdruck XI muß ein durchschnittlicher Zins (p), der für eine relativ sichere, langfristige Kapitalanlage üblicherweise gewährt wird, angesetzt werden, weil die realiter durchaus verschiedenen Anlagemöglichkeiten der Mitglieder für den Prüfer nicht feststellbar sind. Das Risiko einer Verlustübernahme²⁾ ist dagegen i.d.R. für alle Mitglieder gleich³⁾, da es die Genossenschaft betrifft. Es muß vom Prüfer für die jeweilige Genossenschaft unter Berücksichtigung des festgestellten Umfangs des Gemeinkapitals sowie des allgemeinen Verlustrisikos, über das der Geschäftsführungsprüfer Anhaltspunkte im Rahmen der Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse erlangen kann, geschätzt werden.

Die Messung der in Geldeinheiten darstellbaren Kooperationsnachteile ist damit höchst einfach; allerdings gilt hier um so stärker die erwähnte Subjektivität der Istermittlung. Das festgestellte

-
- 1) Auf den subjektiven Spielraum bei der Istermittlung wurde bereits bei der allgemeinen Erörterung des Prüfungsprozesses hingewiesen. Bei der Anwendung des genossenschaftlichen Erfolges als indirekten Prüfungsmaßstab ist dieser Hinweis besonders angebracht, weil der subjektive Einfluß durch den Meßvorgang und das Ergebnis in Form einer quantitativen Größe verschleiert werden könnte.
 - 2) Ein aus der Nachschußpflicht resultierendes Risiko wurde als praktisch nicht vorhanden ausgeklammert. Vgl. S. 108.
 - 3) Unterschiede können sich ergeben, wenn die Einzahlungen auf den Geschäftsanteil unterschiedlich sind, Mehrfachbeteiligungen vorliegen oder eine Gewinn- und Verlustverteilung nicht nach der Kapitalbeteiligung sondern nach anderen, die Mitglieder differenzierenden Maßstäben erfolgt. Vgl. dazu auch § 19 GenG.

Ausmaß der Nachteile ist von der Einschätzung des Prüfers hinsichtlich des Zinses und des allgemeinen Verlustrisikos der jeweiligen Genossenschaft abhängig, und es können an dieser Stelle keine weiteren allgemeingültigen Aussagen zur Einengung seines Ermessensspielraums getroffen werden.

4. Beispiel einer Messung der Förderungseffizienz

Zur Verdeutlichung der gemachten Ausführung soll ein einfaches Beispiel zur Messung von E_1 einer Beschaffungsgenossenschaft erläutert werden:

Annahmen:

1. Das Leistungsprogramm der Genossenschaft besteht aus drei Leistungsarten (L_1, L_2, L_3), für die von den Mitgliedern folgende, während der gesamten Periode gleichbleibende Preis (PG) ohne Mengenrabatte pro Leistungseinheit (LE) verlangt werden:

$$PG_1 = 3,00 \text{ DM/LE};$$

$$PG_2 = 2,00 \text{ DM/LE};$$

$$PG_3 = 1,00 \text{ DM/LE}$$

2. Die Leistungen des für die Mitglieder im Durchschnitt günstigsten erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbers sind qualitativ gleich. Seine Preisforderungen sind ebenfalls während der Periode konstant:

$$PE_1 = 3,20 \text{ DM/LE};$$

$$PE_2 = 1,90 \text{ DM/LE};$$

$$PE_3 = 1,05 \text{ DM/LE}$$

3. Die mit den Mitgliedern pro Leistungsart während der Periode umgesetzte Anzahl an Leistungseinheiten (M) beträgt:

$$M_1 = 30.000 \text{ LE};$$

$$M_2 = 50.000 \text{ LE};$$

$$M_3 = 100.000 \text{ LE}$$

4. Die Handelsbilanz am Periodenende zeigt folgendes Bild:

Bilanz am Periodenende			
Anlagevermögen	55.000 DM	Geschäftsguthaben	40.000 DM
Umlaufvermögen	75.000 DM	Rücklagen	30.000 DM
		Fremdkapital	50.000 DM
		Gewinn	10.000 DM
	130.000 DM		130.000 DM

Die Handelsbilanz am Periodenanfang sieht dagegen wie folgt aus:

Bilanz am Periodenanfang			
Anlagevermögen	50.000 DM	Geschäftsguthaben	40.000 DM
Umlaufvermögen	65.000 DM	Rücklagen	30.000 DM
		Fremdkapital	45.000 DM
	115.000 DM		115.000 DM

5. Der Gewinnverteilungsbeschuß lautet:

- Kapitalbeteiligungsdividende in Höhe von 10 % auf die Geschäftsguthaben, die zur Hälfte ausgeschüttet bzw. den Geschäftsguthaben zugeschrieben wird. Durch die Zuschreibung wird bei keinem Mitglied der Geschäftsanteil erreicht. Damit ergeben sich für aG und Δ GG jeweils 2.000 DM.
- Der restliche Gewinn von 6.000 DM wird den Rücklagen, an denen die Mitglieder nicht beteiligt sind, zugeführt.

6. Der Reproduktionswert des Betriebsvermögens beträgt:
- a) am Periodenanfang: 130.000 DM
 - b) am Periodenende: 155.000 DM
7. Der Wert des Betriebsvermögens zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beträgt:
- a) am Periodenanfang: 125.000 DM
 - b) am Periodenende: 140.000 DM
8. Der durchschnittliche Marktzins für eine relativ sichere, langfristige Kapitalanlage mit ähnlichen Rückzahlungsbedingungen wie bei der Genossenschaft (z.B. 12 Monate Frist zwischen Kündigung und Auszahlung) beträgt $p = 10\%$. Dieser Zins wird sowohl als Kapitalisierungszinsfuß als auch als entgangener Zins der Mitglieder angesetzt.
9. Als jährlich durchschnittlich erwarteter Gewinn (e) bezogen auf die Investitionssumme ($\frac{1}{x}$) kann nicht der Eigenkapitalzuwachs der Periode ¹⁾ im Verhältnis zum Eigenkapital am Periodenanfang vom Prüfer angesetzt werden. Diese "genossenschaftliche Eigenkapitalrendite" ist deshalb unbrauchbar, weil sie durch Verzicht auf eine unmittelbare Förderung steigt, so daß dann der ermittelte Wert für E_1 i.d.R. höher ist, als wenn eine unmittelbare Förderung erfolgt. Dieses Ergebnis widerspräche nicht nur dem genossenschaftlichen Zielsystem, sondern würde auch völlig falsche Schlüsse über die Geschäftsführung zulassen. Deshalb muß eine von der realisierten Förderungsart unabhängige erwartete Eigenkapitalrendite angesetzt werden. Zu deren Berechnung muß die erfolgte unmittelbare Förderung berücksichtigt werden, indem sie dem errechneten Eigenkapitalzuwachs hinzugefügt wird. Diese Größe gibt am zutreffendsten die "Rentabilität"

1) Dieses wäre hier möglich, da - wie aus den Bilanzen ersichtlich - keine Einzahlungen auf die Geschäftsguthaben erfolgt sind. Derartige Einzahlungen müßten sonst unberücksichtigt bleiben.

der Genossenschaft an. Der Prüfer kann von dem Wert für die vergangene Periode oder auch vom Durchschnitt mehrerer vergangener Perioden ausgehen. Hier soll der Wert der vergangenen Periode angesetzt werden.

10. Das Risiko einer Verlustübernahme wird in Anbetracht des relativ hohen Gemeinkapitals und des vom Prüfer als gering eingeschätzten allgemeinen Verlustrisikos der Genossenschaft mit 2 % der Geschäftsguthaben am Periodenanfang bewertet. ¹⁾

Nunmehr läßt sich die in Geldeinheiten abbildbare Förderungseffizienz nach der Zusammenfassung der Ausdrücke II, X und XI¹ unter Berücksichtigung der Risikoprämie ermitteln:

$$E_1 = \sum_{i=1}^n M_i (PE_i - PG_i) + aG + \frac{100 (\Delta GK + \Delta GK)}{p \cdot x}$$

$$- \Delta GK - \frac{MK \cdot p}{100} - RP; \quad (n = 3)$$

Zur Messung von E_1 nach vorstehender Regel sind verschiedene Nebenrechnungen, insbesondere die Berechnungen von ΔGK notwendig. Wie vorgeschlagen erfolgt sie einmal auf der Grundlage des Reproduktionswertes (ΔGK_{Rep}) sowie auf der Grundlage der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (ΔGK_{AHK}).

1) Die Geschäftsguthaben stellen die angemessene Bezugsgröße dar, weil erst Verluste, die zu ihrer Reduzierung führen, als Kooperationsnachteile wirken.

Reproduktionswert des Betriebsvermögens

am Periodenende	155.000 DM
./. Fremdkapital	50.000 DM
./. ausgewiesenes Eigenkapital	80.000 DM
= stille Rücklagen am Periodenende	25.000 DM
./. Reproduktionswert des Betriebsvermögens am Periodenanfang	130.000 DM
+ Fremdkapital	45.000 DM
+ ausgewiesenes Eigenkapital	70.000 DM
= Δ stR	10.000 DM

Da dem Gemeinkapital durch den Gewinnverteilungsbeschluß
6.000 DM zugeführt wurden, ergibt sich für $\Delta GK_{Rep} = 16.000$ DM

Die Rechnung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten ergibt:

Betriebsvermögen zu Anschaffungs- und

Herstellungskosten am Periodenende	140.000 DM
./. Fremdkapital	50.000 DM
./. ausgewiesenes Eigenkapital	80.000 DM
= stille Rücklagen am Periodenende	10.000 DM
./. Betriebsvermögen zu AK und HK am Periodenanfang	125.000 DM
+ Fremdkapital	45.000 DM
+ ausgewiesenes Eigenkapital	70.000 DM
= Δ stR	0.000 DM

Damit ist $\Delta GK_{AHK} = 6.000$ DM, nämlich gleich der Zuführung zu
den offenen Rücklagen.

Als Gesamtgewinn ergibt sich bei Ansatz des Reproduktionswertes ein Betrag von 20.000 DM während er bei Ansatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten mit dem ausgewiesenen Gewinn identisch ist. Dadurch beträgt die Größe $\frac{1}{x}$ unter der gemachten Annahme, daß das künftige Gewinn/Eigenkapitalverhältnis mindestens gleich bleibt:

$$\begin{aligned} \text{a) } a &= F_1 + \text{ausgewiesener Gewinn} + \Delta GK \\ &= 6.000 + 10.000 + 10.000 \\ &= 26.000 \text{ DM} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{EK am Periodenanfang} &= \text{Reproduktionswert am Periodenanfang} \\ &\quad \text{./. Fremdkapital am Periodenanfang} \\ &= 130.000 - 45.000 \\ &= 85.000 \text{ DM} \end{aligned}$$

$$\frac{1}{x} = \frac{26.000}{85.000} = 0,306$$

$$\text{b) } e = 16.000 \text{ DM}$$

$$\begin{aligned} \text{EK am Periodenanfang} &= \text{Betriebsvermögen zu AK und HK am} \\ &\quad \text{Periodenanfang ./. Fremdkapital am} \\ &\quad \text{Periodenanfang} \\ &= 125.000 - 45.000 \\ &= 80.000 \text{ DM} \end{aligned}$$

$$\frac{1}{x} = \frac{16.000}{80.000} = 0,2$$

Unter Verwendung des Reproduktionswertes des Betriebsvermögens ergibt sich durch Einsatz der Zahlenwerte für E_1 :

$$\begin{aligned} E_1 &= 30.000 (3,20 - 3,00) + 50.000 (1,90 - 2,00) \\ &\quad + 100.000 (1,05 - 1,00) + 2.000 + \frac{100 (2.000 + 16.000)}{10} \\ &\quad 0,306 - 16.000 - \frac{40.000}{100} - 800 \\ &= 6.000 - 5.000 + 5.000 + 2.000 + 180.000 \quad 0,306 \\ &\quad - 16.000 - 4.000 - 800 \\ &= 8.000 + 55.080 - 20.800 \\ E_1 &= \underline{\underline{42.280 \text{ DM}}} \end{aligned}$$

Bei Ansatz des Betriebsvermögens zu Anschaffungs- und Herstellungskosten ergibt sich dagegen für E_1 ein niedrigerer Wert:

$$\begin{aligned}
 E_1 &= 6.000 - 5.000 + 5.000 + 2.000 + \frac{100 (2.000 + 6.000)}{10} \cdot 0,2 \\
 &\quad - 6.000 - 4.000 - 800 \\
 &= 8.000 + 16.000 - 10.800 \\
 E_1 &= \underline{\underline{13.200 \text{ DM}}}
 \end{aligned}$$

c) Meßbarkeit der Existenzsicherung

Wie bereits dargelegt, ist eine wertmäßige Abbildung des Beitrages, den die Erfüllung des Existenzsicherungsziels zum genossenschaftlichen Erfolg leistet, nicht möglich. Damit kann hier unter der Meßbarkeit der Existenzsicherung nur die Feststellung verstanden werden, ob dieses Minimalziel erreicht wurde oder nicht. Bei der Feststellung dieses Istsachverhaltes treten für den Prüfer hinsichtlich des Mindestgewinneinbehaltungsziels andere Probleme auf, als bei der Ermittlung der Liquidität.

Die Feststellung des einbehaltenen Gewinns in der Periode ergibt sich bereits bei der Messung der mittelbaren Förderung. Allerdings zeigt die den ermittelten einbehaltenen Gewinn darstellende Geldmenge nur indirekt E_2 an; sie stellt auf keinen Fall das Ausmaß von E_2 dar. Da die Erzielung und Einbehaltung eines Mindestgewinns die Wettbewerbsfähigkeit der Genossenschaft erhalten soll, ist die Gewinnermittlung auf der Grundlage des Reproduktionswertes zumindest in Zeiten insgesamt steigender Preise ungeeignet. Der ermittelte Gewinn könnte im Grenzfall nur durch Preissteigerungen bedingt sein. Es ist aber sehr fraglich, ob ein derartiger Gewinn die Existenzsicherung gewährleisten kann. Bei welchem Gewinn dieses der Fall ist, stellt jedoch kein primäres Problem der Istermittlung dar ¹⁾, und wird bei den anzuwendenden Sollobjekten erörtert.

1) Auf die wechselseitige Abhängigkeit zwischen Ist- und Sollobjekt wurde bereits hingewiesen.

Da die Prüfung erst nach Abschluß der Periode erfolgen kann, bereitet die Ermittlung der Liquidität prinzipiell keine Schwierigkeit; aus der Tatsache, daß die Genossenschaft im Prüfungszeitpunkt noch existiert, läßt sich ableiten, daß sie nicht illiquide ist. Eine derartige Feststellung wäre aber im Hinblick auf die letztlich gewollte Beurteilung der Geschäftsführung aussagearm. Sollen differenziertere Aussagen möglich werden, so muß dem Liquiditätsproblem als einem Zukunftsproblem Rechnung getragen werden, denn auf die Vergangenheit bezogen gibt es das Problem der Liquidität nicht mehr. Dieses bedeutet aber nicht, daß der Prüfer im Prüfungszeitpunkt die künftige Liquidität der Genossenschaft feststellen und schließlich beurteilen soll, denn diese Aufgabe ist aus der Prüfungsordnung nicht ableitbar. Er muß vielmehr die zu prüfende Periode hinsichtlich der Erfüllung des Liquiditätsziels unter dem für die Geschäftsführung bei ihren liquiditätspolitischen Entscheidungen geltenden Aspekt der unsicheren Erwartungen bzw. der Unvollkommenheit der Informationen betrachten. Dann darf der Prüfer sich bei der Istfeststellung nicht nur darauf beschränken, die Liquidität für die Vergangenheit insgesamt zu konstatieren, sondern er muß feststellen, ob durch den Bestand an Zahlungsmitteln und Liquiditätsreserven im Verhältnis zu den bekannten und zu erwartenden Zahlungsverpflichtungen die Zahlungsfähigkeit gesichert war.

Diese Istfeststellung der Liquidität kann aus wirtschaftlichen Gründen nicht für jeden Tag während der zu prüfenden Periode erfolgen. Sie kann jedoch für bestimmte kurze Zeitabschnitte z.B. alle Monate vorgenommen werden. Außerdem wäre es sinnvoll, Liquiditätsengpässe, ihre Ursachen sowie die Maßnahmen zu ihrer Überwindung zu ermitteln. Da die Liquiditätspolitik Geschäftsführungshandeln darstellt, ist mit einer Feststellung, wie das Liquiditätsproblem in der Periode gelöst wurde, für eine Beurteilung der Geschäftsführung mehr gewonnen, als mit der bloßen Feststellung, daß die Zahlungsfähigkeit im Ergebnis immer gegeben war. So ist doch z.B. eine Geschäftsführung, bei der die Genossenschaft auf Grund mangelnder Liquiditätsplanung in Zahlungsschwierigkeiten gerät, die

dann zwar durch Hilfe der Zentralgenossenschaft oder durch die Mitglieder selbst behoben werden, c.p. schlechter zu beurteilen, als eine Geschäftsführung, bei der dieser Fall nicht auftritt.

Gemessen werden kann die Liquidität im Sinne dieser Ausführungen dann durch das Verhältnis von Zahlungsmitteln zu den vorhandenen, zwingend fälligen Zahlungsverpflichtungen. Es müssen außerdem die vorhandenen Liquiditätsreserven, die über den die Zahlungsverpflichtungen übersteigenden Teil hinausgehen (z.B. durch Liquidation von Vermögensgegenständen oder Kreditaufnahme) ermittelt werden. Da alle Größen in Geldeinheiten abbildbar sind, können sie prinzipiell auch gemessen werden. Für den Prüfer besteht das Problem der Ermittlung dieser Größen ex post nicht. ¹⁾ Schwierigkeiten können sich hinsichtlich der Feststellung der Kreditaufnahmemöglichkeiten ergeben, wenn z.B. kein Finanzplan vorliegt sowie bei der Feststellung der Liquidierbarkeit einzelner Vermögensgegenstände, wenn z.B. Aufzeichnungen über deren Verkaufsmarktpreise am Stichtag für die Liquiditätsfeststellung fehlen und für den Prüfer nicht anderweitig feststellbar sind.

Der ermittelte Liquiditätsgrad oder die in Geldeinheiten ausgedrückte Liquiditätsreserve stellen aber nicht E_2 dar. Auf Grund des bedingungsmäßigen Charakters des Nebenziels der Genossenschaft ist der durch die Erfüllung des Liquiditätsziels erreichte Beitrag zum genossenschaftlichen Erfolg nicht meßbar. ²⁾

-
- 1) Das Problem der ex ante Liquiditätsermittlung ist völlig anderer Natur. Es stellt eine Aufgabe der Geschäftsführung im Rahmen der Finanzplanung dar. Die "Ermittlung" besteht hier in einer Prognose, also einer Feststellung des Möglichen oder Wahrscheinlichen, während sie bei der Prüfung die Feststellung des Tatsächlichen ist. Vgl. zum Problem der ex ante Liquiditätsermittlung z.B. Bareis, Hans Peter: Liquidität und Liquiditätsrechnung. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 1047 - 1052.
- 2) Es muß hier zwischen der Messung der Liquidität und der Messung des durch die Beachtung des Liquiditätspostulats erreichten Beitrags zum genossenschaftlichen Erfolg unterschieden werden. Die Liquidität ist kardinal meßbar, der Erfolgsbeitrag nur als positiv oder negativ darstellbar.

d) Periodisierung des genossenschaftlichen Erfolges

Der hier untersuchte Istverhältnissachverhalt für die Geschäftsführung während des zu prüfenden Zeitraumes ist der genossenschaftliche Erfolg während dieses Zeitraumes. Wie bei jedem Periodenerfolg entstehen auch hier Periodisierungsprobleme. Für den Zweck einer Beurteilung der Geschäftsführung anhand des genossenschaftlichen Erfolges interessieren aber nicht die üblichen Abgrenzungsfragen, die z.B. hinsichtlich des Gewinns bei der Genossenschaft nicht anders sind als bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen, sondern die Abgrenzung des Periodenerfolges im Hinblick auf die Geschäftsführung als eine der Einflußquellen auf die Bestimmungsfaktoren des genossenschaftlichen Erfolges. Konkret heißt dieses, daß der Prüfer das prinzipielle Auseinanderfallen von Periodenerfolg und der Geschäftsführung in der Periode ¹⁾ durch eine möglichst zweckmäßige Periodisierung reduzieren sollte.

Eine geschäftsführungsbezogene Abgrenzung läge nur dann vor, wenn die Erfolgsteile, die das Resultat früherer Geschäftsführung sind, außer acht bleiben und die Erfolge, die auf Grund des Zustandes der Genossenschaft am Periodenende künftig zu erwarten sind, berücksichtigt werden. Beide Abgrenzungen führen letztlich zur Berechnung des abgezinnten Zukunftserfolges bzw. seiner Veränderung, und basieren damit auf dem Konzept des ökonomischen Gewinns. ²⁾ Vom diskontierten Zukunftserfolg am Ende der Periode wird der diskontierte Zukunftserfolg am Periodenanfang abgesetzt, um die Veränderung des Zukunftserfolges während der Periode anzugeben. Da diese Veränderung - abgesehen von den anderen Einflußquellen - nur auf die Geschäftsführung während der Periode zurückführbar ist, erscheint die zweckmäßige Periodisierung des Erfolges gelungen.

1) Vgl. dazu S. 163 f.

2) Vgl. zum Zukunftserfolg, bzw. zum ökonomischen Gewinn u.a. Busse von Colbe, Walter: Der Zukunftserfolg, Wiesbaden 1957; Koch, Helmut: Der Begriff des ökonomischen Gewinns - zur Frage des Optimalitätskriteriums in der Wirtschaftlichkeitsrechnung. In: ZfbF 1960, S. 389 ff.; Münstermann, Hans: Die Bedeutung des ökonomischen Gewinns für den externen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft. In: Wpg 1966, S. 579 ff.

Ohne hier näher auf die Problematik der Zukunftserfolgsermittlung einzugehen, kann die Unzweckmäßigkeit eines derartigen Periodenerfolges aus zwei Gründen behauptet werden. Einmal ist die Praktikabilität wegen der Ungewißheit der Zukunft wesentlich geringer als bei einem weitgehend auf realisierten Größen beruhenden Erfolg ¹⁾, wie er in dieser Arbeit definiert wurde, zum anderen wäre auf Grund der nur subjektiv möglichen Beurteilung der künftigen Entwicklung bereits der festgestellte Erfolg als Istersatzsachverhalt eine ausschließlich subjektiv bedingte Größe. Die Analyse der Eignung von Prüfungsmaßstäben, insbesondere indirekten Maßstäben, soll aber gerade zu einer Einengung des subjektiven Ermessensspielraumes bei der Ist- und Sollobjektermittlung führen. Ein mit vielen Mängeln behafteter Prüfungsmaßstab, der aber von verschiedenen Prüfern innerhalb eines Spielraumes gleichermaßen festgestellt wird, ist im Hinblick auf eine möglichst weitgehende Objektivierung der Prüfungsurteile besser, als ein theoretisch sauberer Maßstab, dessen subjektive Ermittlung aber nicht eingeschränkt werden kann.

Die hier vorgeschlagene inhaltliche Bestimmung des genossenschaftlichen Erfolges bezieht durch die Ermittlung der mittelbaren, indirekten Förderung einen Teil der erwarteten künftigen Wirkungen der Geschäftsführung und damit einen auf die Investitionsentscheidungen der Geschäftsführung zurückführbaren Teil des Zukunftserfolges ein. Seine zweckgerechte Periodisierung muß aber auch die Auswirkungen früherer Erfolgsursachen in der geprüften Periode zu eliminieren versuchen. Daß dieses auf Grund der quantitativ nicht bestimmaren Anteile der verschiedenen Einflußquellen am Erfolg insgesamt unmöglich ist, hat die Analyse der Erfolgsursachen gezeigt. Diese Erkenntnis darf aber nicht dazu führen, nicht wenigstens Erfolgsteile so weit zu eliminieren, daß damit ein für die Beurteilung der Geschäftsführung zweckmäßigerer Periodenerfolg ermittelt wird.

1) Vgl. Lippmann, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Düsseldorf 1970, S. 114.

Eine Verbesserung im Hinblick auf diesen Zweck wäre dann gegeben, wenn E_1 dadurch periodengerechter festgestellt wird, daß die mittelbare, indirekte Förderung (F_{22}) der Vorperiode von E_1 der Periode abgesetzt wird. Damit könnte teilweise der Tatsache Rechnung getragen werden, daß E_1 wie es hier bisher ermittelt wurde, teilweise auf die Geschäftsführung und die anderen Einflußquellen der Vorperiode zurückführbar ist.

Werden die Größen der zu prüfenden Periode durch t_1 , die der Vorperiode durch t_0 gekennzeichnet, so ergibt sich nach einer derartigen Periodisierung für $E_1(t_1)$:

$$E_1(t_1) = F_{11}(t_1) + F_{21}(t_1) + F_{22}(t_1) - KN(t_1) - F_{22}(t_0)$$

Durch diese periodenmäßige Abgrenzung stellt $E_1(t_1)$ besser die Geschäftsführung in t_1 dar, als ohne Berücksichtigung von $F_{22}(t_0)$. Eine endgültige Lösung der allein durch die zeitliche Teilung des Entscheidungsfeldes bedingten Diskrepanz zwischen der Geschäftsführung in der Periode und dem feststellbaren Periodenerfolg ist damit deshalb nicht erreicht, weil sich je nach der Dauer der Entscheidungswirkungen auch die Geschäftsführung aus t_{-1} , t_{-2} etc. auf $E_1(t_1)$ auswirken kann.

III. Voraussetzungen zur Ermittlung des genossenschaftlichen Erfolges

a) Generelle Voraussetzungen

Die Erörterung der sich bei der Feststellung des genossenschaftlichen Erfolges ergebenden Probleme muß sich auch auf die Voraussetzungen erstrecken, die erfüllt sein müssen, damit der Prüfer den Erfolg praktisch messen kann. Dieses ist deshalb von Bedeutung, weil die Eignung des Erfolgsmaßstabes zur Beurteilung der Geschäftsführung nicht zuletzt auch davon abhängt, ob und wie dieser Ersatzenverhalt in der Praxis ermittelt werden kann.

Die generellen Voraussetzungen für die praktische Ermittelbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges durch den Prüfer resultieren aus den Einschränkungen der Darstellbarkeit und Meßbarkeit des Erfolges und sind hier teilweise als Prämissen gesetzt worden. Um den Erfolg überhaupt ermitteln zu können, müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Es müssen von der Genossenschaft Leistungen beschafft oder verwertet werden, für die es erwerbswirtschaftliche Wettbewerber gibt.
2. Der repräsentative Individualweg muß bekannt und feststellbar sein.
3. Die Leistungen der Genossenschaft dürfen sich von denen ihrer erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber qualitativ nicht unterscheiden oder bestehende Qualitätsunterschiede müssen in Preisunterschiede umrechenbar sein.
4. Das Rechnungswesen der Genossenschaft muß so gestaltet sein, daß es die zur Ermittlung des genossenschaftlichen Erfolges notwendigen Daten erfassen und zweckentsprechend aufbereiten kann.

Zur Erfüllung des letzten Erfordernisses muß das Rechnungswesen bestimmten Anforderungen genügen, die letztlich auch einen Einfluß auf die Eignung des Erfolgsmaßstabes unter prüfungstechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten haben. Deshalb sind diese kurz näher zu betrachten.

b) Gestaltung des Rechnungswesens der Genossenschaft

1. Anforderungen an die Datenerfassung

Wie die Darstellung des genossenschaftlichen Erfolges und die Erörterung seiner Meßbarkeit gezeigt hat, müssen zur Erfolgsermittlung eine Reihe genossenschaftsendogener und -exogener Daten bekannt sein. Hier werden nur die Daten untersucht, die sich aus der spezifischen Eigenart des genossenschaftlichen Erfolges ergeben und nicht bereits aus der Finanzbuchhaltung oder der Kostenrechnung hervorgehen. Diese Daten sind:

1. PE für jede Leistungsart unter Berücksichtigung eventueller Qualitätsunterschiede
2. $p; \frac{1}{x}$
3. Wiederbeschaffungspreise der Gegenstände des Betriebsvermögens

Die Preise der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber (PE) sind für jede Leistungsart zu jedem Zeitpunkt, in dem ein Umsatz mit einem Mitglied stattfindet, zu erfassen. Dieses bedeutet eine ständige Beobachtung des entsprechenden Marktes, und Feststellung des jeweils günstigsten Konkurrenzpreises. Bei der Erfassung der Wettbewerbspreise können auf Grund der im Zeitablauf sich vollziehenden Preisänderungen Schwierigkeiten auftreten, so daß eine genaue Erfassung von PE nur bei längerfristig gleichbleibenden Preisen möglich ist. Probleme ergeben sich hinsichtlich der Genauigkeit auch mit zunehmender Zahl der Wettbewerber und der häufig damit einhergehenden, abnehmenden Markttransparenz.

Die Größen p sowie e bzw. $\frac{1}{x}$ müssen zum Periodenende erfaßt werden. Da sie nur Durchschnittsgrößen bzw. Erwartungsgrößen darstellen, kann hinsichtlich ihrer Genauigkeit keine Forderung aufgestellt werden.

Die Wiederbeschaffungspreise der Vermögensgegenstände müssen auf den entsprechenden Märkten zum Periodenanfang und -ende festgestellt werden. Hinsichtlich ihrer Genauigkeit gilt ähnliches wie bei den Wettbewerbspreisen.

Das für die Ermittlung des genossenschaftlichen Erfolges ausschlaggebende Erfordernis ist die laufende Ermittlung der günstigsten Wettbewerbspreise zwecks Feststellung der unmittelbaren Förderung. Die anderen Daten brauchen nur einmalig, für den Zweck von Nebenrechnungen auf der Grundlage des Jahresabschlusses erfaßt zu werden. Deshalb beschränken sich die Gedanken zu den Anforderungen an die genossenschaftliche Erfolgsrechnung auf die Ermittlung der unmittelbaren Förderung.

2. Anforderungen an die Erfolgsrechnung

Neben der herkömmlichen Erfolgsrechnung, die bei Genossenschaften in der Realität sich prinzipiell nicht von der entsprechender erwerbswirtschaftlicher Unternehmen unterscheidet, muß die Genossenschaft eine Rechnung zur Ermittlung der unmittelbaren Förderung anstellen. Diese kann an die Finanzbuchhaltung dergestalt angeschlossen werden, daß neben der Erfassung der Umsätze mit den Mitgliedern aus den Abrechnungsmengen und -preisen bei jeder Leistungsart, fiktive Umsätze, die sich aus denselben Mengen pro Leistungsart aber multipliziert mit den am Umsatztag günstigsten Wettbewerbspreisen, ermittelt werden.

Fiktive und tatsächliche Umsätze wären am Periodenende zu saldieren, um die unmittelbare Förderung festzustellen. Diese als Nebenrechnung durchgeführte Erfolgsermittlung kann auch bei Vorhandensein einer kalkulatorischen Erfolgsrechnung zwischen diese und die pagatorische Erfolgsrechnung geschaltet werden.

IV. Praktische Feststellbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges durch den Geschäftsführungsprüfer

Die Eignung des genossenschaftlichen Erfolges als indirekter Prüfungsmaßstab hängt nicht nur von seiner prinzipiell möglichen Feststellbarkeit ab. Sie ist vielmehr auch dadurch bedingt, ob der Geschäftsführungsprüfer in der Praxis diesen Erfolg selbst ermitteln kann. Ist ihm dieses nämlich aus wirtschaftlichen oder prüfungstechnischen Erwägungen nicht selbst möglich und ist er somit auf die vorgenommene Erfolgsrechnung der Genossenschaft angewiesen, so muß er diese im Hinblick auf ihre Richtigkeit prüfen. Existiert aber keine Errechnung des genossenschaftlichen Erfolges, so ist es für den Prüfer i.d.R. aus wirtschaftlichen und sachlichen Gründen unmöglich, die unmittelbare Förderung zu ermitteln. Im Prüfungszeitpunkt dürfte es völlig unmöglich sein, festzustellen, welches die günstigsten Wettbewerbspreise für die einzelnen Leistungsarten jeweils waren. Dieses gilt um so mehr, je stärker die Preisschwankungen auf den entsprechenden Märkten waren, je mehr erwerbswirtschaftliche Wettbewerber sich auf diesen Märkten betätigen und je umfangreicher das Leistungsprogramm der Genossenschaft ist. Hier wird dem Prüfer nichts anderes übrig bleiben, als von den durchschnittlichen Marktpreisen für die einzelnen Leistungsarten während der Periode auszugehen, wodurch jedoch die Erfolgsermittlung weiter verschlechtert wird. Die festgestellte Menge an Geldeinheiten wird dann noch weniger den tatsächlichen genossenschaftlichen Erfolg darstellen.

Hat die Genossenschaft eine Erfolgsrechnung gemäß den erwähnten Anforderungen durchgeführt, so muß der Prüfer sich über ihre Richtigkeit vergewissern. Damit steht er im Prinzip vor demselben Problem, denn er muß feststellen, ob jeweils die günstigsten Wettbewerbspreise zur Berechnung herangezogen werden. Allerdings kann er sich hier z.B. durch Stichproben eventuell aber auch durch vor-

gezogene Prüfungshandlungen ¹⁾ eher ein Bild von der Zuverlässigkeit der genossenschaftlichen Erfolgsrechnung und damit auch von der Richtigkeit der ermittelten unmittelbaren Förderung machen.

Hinsichtlich der praktischen Feststellbarkeit der mittelbaren Förderung ergeben sich für den Geschäftsführungsprüfer noch Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Reproduktionswertes des Betriebsvermögens, insbesondere bei nicht wiederbeschaffbaren Vermögensgegenständen. Auf diese Probleme kann hier aber nicht näher eingegangen werden; sie sind im Übrigen auch kein Spezifikum des genossenschaftlichen Erfolges.

Es läßt sich zusammenfassen, daß die Feststellbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges außer durch prinzipielle Erwägungen auch durch praktische Schwierigkeiten eingeschränkt wird, die dann besonders groß sind, wenn keine Errechnung des genossenschaftlichen Erfolges vorliegt.

C. Die Feststellung genossenschaftlicher Erfolgsgrößen als Ersatzsollobjekte

I. Konstruktion des Ersatzsollobjektes

Dem vom Prüfer festgestellten genossenschaftlichen Erfolg bzw. den verschiedenen von ihm festgestellten Erfolgsgrößen und -arten müssen, damit diese beurteilt werden können, Sollgrößen gegenübergestellt werden. Hier interessiert zunächst die Frage, woher solche Sollerfolge ableitbar sind.

1) Derartige sog. Zwischenprüfungen während der zu prüfenden Periode haben u.a. den Vorteil, daß die Istsachverhaltsermittlung leichter und zutreffender erfolgen kann als zu späteren Zeitpunkten. Vgl. Zur Zwischenprüfung Adler, Hans; Forster, Karl-Heinz: Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung, Wpg 1957, S. 6 ff.

Als Norm für die Ableitung von Sollobjekten kann nur die genossenschaftliche Zielsetzung in Frage kommen, d.h. neben der Existenzsicherung die maximale Förderung der Mitglieder in der Periode. Dieses läßt sich auch im Hinblick auf die Geschäftsführung begründen, denn die Geschäftsführung der Genossenschaft ist die beste, die zum Förderungsmaximum in der Periode führt. Diese Norm ist jedoch äußerst unbestimmt, weil das Förderungsmaximum nicht feststellbar ist, bzw. behauptete Maxima nur dann intersubjektiv nachprüfbar sind, wenn die Bedingungen zu ihrer Entstehung vollständig bekannt sind. Dieses ist jedoch auf Grund der Ungewißheit der Zukunft nie der Fall.¹⁾ Damit entsteht aber für die Ableitung konkreter Sollerfolge aus dieser Norm ein fast unbegrenzter subjektiver Ermessensspielraum für den Prüfer. Wenn es nicht gelingt, diesen Spielraum einzuengen, ist allein aus diesem Grund die Anwendung des genossenschaftlichen Erfolges höchst problematisch, weil praktisch jeder realisierte und festgestellte Erfolg als unter den geltenden Bedingungen höchstmöglicher bezeichnet werden kann. Damit wäre auch die Geschäftsführung dieser Periode die beste aller möglichen; ein Urteil, dessen Zustandekommen mit Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführungsprüfung nicht übereinstimmen kann.

Zur Einschränkung dieses Ermessensspielraumes ist es notwendig, aus der genossenschaftlichen Zielnorm solche Sollerfolge abzuleiten, die in geringerem Maße willkürliche Größen darstellen, als es die Postulierung eines bestimmten Erfolgsausmaßes als das maximal mögliche ist. Neben der Frage, auf welcher Grundlage der Prüfer derartige Sollobjekte konstruieren kann, ist zu untersuchen, ob Gesamterfolgsgrößen in Betracht kommen, oder ob Teilerfolgsgrößen praktikabler und eventuell auch aussagefähiger sind.

1) Ex post ist jede realisierte Förderung die maximale unter den "gegebenen", d.h. realisierten Bedingungen. Ex ante sind aber auf Grund der Zukunftsungewißheit Bedingungen nicht gegeben, sondern veränderbar. Es ist gerade die Aufgabe der Geschäftsführung, die künftigen Bedingungen durch Entscheidungen so zu beeinflussen, daß die größtmögliche Förderung entsteht. Ob diese erreicht wurde, ließe sich nur feststellen, wenn die Zukunft bekannt wäre.

Da der Gesamterfolg nicht in einer Größe feststellbar ist, muß zumindest ein getrennter Vergleich von

$E_1(\text{Ist})$ und $E_1(\text{Soll})$ sowie von $E_2(\text{Ist})$ und $E_2(\text{Soll})$ erfolgen, und deshalb müssen auch wenigstens zwei verschiedene Sollgrößen festgestellt werden. Die Frage ist hier also, ob die verschiedenen Teile der Förderungseffizienz als Sollteilerfolge angewandt werden sollen. Grundsätzlich ist dieses möglich, weil die Erfolgsmessung nur über die Feststellung der Istteilerfolge möglich ist. Für die Anwendung der Teilerfolge spricht auch, daß der Prüfer für einzelne Erfolgsarten möglicherweise eher Sollgrößen ermitteln kann. Andererseits ist aber gerade wegen der bestehenden Wechselwirkungen zwischen der unmittelbaren und der mittelbaren Förderung eine isolierte Verwendung von Sollteilerfolgen problematisch. Deshalb muß der Prüfer neben der Konstruktion von Sollteilerfolgen auch immer eine gesamte Sollgröße für E_1 feststellen.

Das als Sollgröße festzustellende Ausmaß des genossenschaftlichen Erfolges bzw. der Teilerfolge kann der Prüfer entweder aus geplanten oder realisierten Größen der Genossenschaft oder der anderer Betriebe ableiten.¹⁾ Damit kommen als Sollgrößen prinzipiell in Betracht:

1. Planerfolge

- a) Planerfolge der Genossenschaft
- b) Planerfolge anderer Unternehmungen

2. Realisierte Erfolge und auf ihrer Grundlage ermittelte Durchschnittserfolge

- a) Realisierte Erfolge der Genossenschaft sowie ihre Durchschnitte
- b) Realisierte Erfolge anderer Unternehmungen sowie ihre Durchschnitte

1) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 70 f.

Da die Eignung der einzelnen Erfolgsgrößen als Sollobjekt sowohl von ihrer Aussagefähigkeit als auch den Möglichkeiten ihrer Ermittlung durch den Prüfer abhängig ist, müssen diese beiden Fragen nunmehr erörtert werden.

II. Planerfolge als Sollgrößen

Die Feststellung des Planerfolges der Genossenschaft bereitet für den Prüfer dann keine besonderen Schwierigkeiten, wenn die den Planerfolg bestimmenden Plangrößen in schriftlichen Plänen ihren Niederschlag gefunden haben. Soweit das geplante Ausmaß des genossenschaftlichen Erfolges bzw. der Teilerfolge nicht explizit in Plänen niedergelegt ist, muß er analog der Istermittlung die den Erfolg bestimmenden Plangrößen, wie z.B. die geplanten Umsatzen Mengen sowie die Planpreise pro Leistungsart, aber auch die erwarteten günstigsten Preise der Wettbewerber aus den Plänen ermitteln können. Soweit also eine derartige auf die Eigenart des genossenschaftlichen Erfolges ausgerichtete Planung nicht schriftlich existiert, werden Planerfolge allein auf Grund mangelnder Feststellbarkeit nicht in Frage kommen.

Weitaus größere Bedenken hinsichtlich ihrer Verwendung als Sollgrößen ergeben sich daraus, daß die Gefahr einer Planung solcher Erfolgsgrößen besteht, die ohne Schwierigkeiten erreichbar sind.¹⁾ Dieses ist insbesondere dann zu befürchten, wenn der Planende weiß, daß der Prüfer den Planerfolg als Sollobjekt verwenden wird.

Der schwerwiegendste Einwand resultiert aber aus der Tatsache, daß die Erfolgsplanung als Bestandteil der Gesamtbetrieblichen Planung eine Geschäftsführungshandlung darstellt, und damit letztlich ihre Qualität anhand der Größe beurteilt werden soll, die sie selbst ermittelt hat. Der Vergleich von geplantem und realisiertem Erfolg würde bestenfalls ein Urteil über die Realitätsnähe der

1) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 71

Planungshandlungen zulassen, wobei jedoch der Isterfolg zum Beurteilungsmaßstab wird, während der Planerfolg die zu beurteilende Größe darstellt. Für die Beurteilung des Isterfolges kann also der Planerfolg der Genossenschaft nicht herangezogen werden.

Planerfolge anderer Unternehmungen sind als Sollobjekt überhaupt nur verwendbar, wenn sie ermittelbar und vergleichbar sind. Beides ist von vornherein für Planerfolge erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen zu bestreiten. Dagegen könnten Planerfolge ähnlicher Primär-genossenschaften, die demselben Prüfungsverband angehören, in Betracht kommen, da sie der Prüfer - sofern sie schriftlich fixiert sind - ermitteln kann. Hinsichtlich der Vergleichbarkeit treten alle Probleme des zwischenbetrieblichen Vergleichs auf, die hier nicht erörtert werden können. Grundsätzlich muß aber die Primär-genossenschaft, deren Planerfolg herangezogen werden soll, mit der zu prüfenden Genossenschaft hinsichtlich Leistungsprogramm, Leistungsvermögen, Mitgliederzahl, Marktstellung etc. in etwa vergleichbar sein. Neben der Problematik der Vergleichbarkeit spricht aber gegen die Verwendung von Planerfolgen anderer Genossenschaften dasselbe Argument, wie gegen die Verwendung des eigenen Planerfolges: die Planung eines Erfolges, der problemlos erreichbar ist.

Insgesamt läßt sich feststellen, daß die Einwendungen gegen Planerfolge als Sollgrößen erheblich sind, so daß bei ihrer Anwendung kaum ein aussagefähiges Urteil zu erwarten ist. Mit dieser Erkenntnis ist aber ein erster Schritt zur Einengung des subjektiven Spielraums für die Ermittlung der Sollobjekte getan.

III. Realisierte Erfolge und aus ihnen ermittelte Durchschnittserfolge als Sollgrößen

Die Ermittlung realisierter Erfolge wirft zunächst alle Probleme auf, die bei der Istermittlung des Erfolges aufgezeigt wurden. Dieses gilt sowohl für die Vergangenheitserfolge der zu prüfenden Genossenschaft, als auch für den Erfolg anderer Genossenschaften während der zu prüfenden Periode oder von Vorperioden. Es müssen daher überhaupt Erfolgsmessungen angestellt worden sein, und zwar nach denselben Prinzipien, die der Prüfer zur Feststellung des Isterfolges der zu prüfenden Genossenschaft anwendet. Damit steht der Prüfer aber auch vor der Aufgabe, sich über die Art der Ermittlung des realen Erfolges, den er als Sollgröße verwenden will, Klarheit zu verschaffen. Dieses kann er im Grunde nur dann, wenn diese Erfolgsmessungen Objekte anderer Prüfungen waren und er die Prüfungsergebnisse verwenden kann. Die Erlangung von Prüfungsergebnissen früherer Prüfungen der Genossenschaft ist unproblematisch; ebenso dürfte der Prüfer auf Grund der Struktur des genossenschaftlichen Verbandsprüfungswesens die Ergebnisse der Prüfungen anderer Genossenschaften erhalten. Am günstigsten ist es, wenn der Prüfer im Rahmen anderer Prüfungshandlungen die heranzuziehenden Erfolge selbst ermittelt hat.

Isterfolge der zu prüfenden Genossenschaft aus Vorperioden sind zunächst auf Grund ihrer guten Vergleichbarkeit als Sollobjekte geeignet. Allerdings dürfen zwischen den verglichenen Perioden keine für die Ermittlung des genossenschaftlichen Erfolges bedeutsamen Änderungen eintreten.¹⁾ Bezüglich ihrer Aussagekraft sind jedoch auch dann Einschränkungen zu machen, wenn erhebliche Änderungen vorliegen, die sich zwar nicht auf die Erfolgsermittlung, wohl aber

1) Hat sich z.B. das Leistungsprogramm dergestalt geändert, daß verstärkt Leistungen erbracht werden, für die es keine erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber gibt, so hat sich dadurch auch die Meßbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges verändert. Im Grenzfall können bei demselben Erfolgsausmaß in beiden Perioden die festgestellten Erfolge erheblich voneinander abweichen.

auf die Erfolgshöhe auswirken, und die nicht durch Entscheidungen beeinflussbar waren. ¹⁾ Die daraus resultierenden Abweichungen der Periodenerfolge lassen keinen sinnvollen Schluß über die Güte der Geschäftsführung bzw. deren Veränderung zu. Wird E_2 gesondert betrachtet, so läßt sich feststellen, daß zumindest das Ausmaß der Gewinneinbehaltung der Vorperiode dann ein problematischeres Soll-objekt ist, wenn sich die Betriebsgröße der Genossenschaft erheblich verändert hat.

Realisierte Erfolge anderer Unternehmungen können hinsichtlich der Förderungseffizienz nur aus anderen Genossenschaften stammen. Bezüglich der Mindestgewinneinbehaltung und Liquidität können Vergleichsgrößen aber auch aus erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen herangezogen werden. Diese erscheinen deshalb als besonders sinnvoll, weil die Existenzsicherung der Genossenschaft gerade in der Behauptung gegenüber ihren Wettbewerbern besteht. ²⁾ Ob überhaupt Realgrößen anderer Betriebe für die Liquidität in Betracht kommen, muß jedoch bezweifelt werden.

Unter den realisierten Förderungseffizienzen ähnlicher Genossenschaften verdienen die der gleichen Periode den Vorzug, denn sie haben eine größere Aussagekraft als die der Vorperioden, weil sie unter denselben Umweltsbedingungen wie der zu beurteilende E_1 zustande gekommen sind. Soweit die notwendige Vergleichbarkeit hinsichtlich der Bestimmungsfaktoren und der Feststellbarkeit der

-
- 1) Beispiele für derartige unbeeinflussbare Änderungen sind Katastrophen, Streiks, Konjunkturveränderungen, Gesetzesveränderungen etc.
 - 2) Hiermit wird außerdem der im genossenschaftlichen Prüfungsweisen durchaus möglichen Gefahr einer mangelhaften Berücksichtigung außergenossenschaftlicher Verhältnisse ("Genossenschaftsblindheit") begegnet. Vgl. dazu Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 76.

Förderungseffizienz gegeben ist, stellen die realisierten Förderungseffizienzen ähnlicher Genossenschaften insgesamt die brauchbarste Sollerfolgsgröße dar. ¹⁾

Grundsätzlich lassen sich aus den realen Erfolgsgrößen Durchschnittsgrößen bilden, die dann als Sollobjekte verwendet werden. Gleichgültig um welche Art des Durchschnittswertes es sich handelt ²⁾, läßt sich von den durchschnittlichen Erfolgsgrößen aus mehreren Vorperioden der zu prüfenden Genossenschaft behaupten, daß sie hinsichtlich der aus der Beurteilung des Isterfolges zu ziehenden Schlüsse über die Geschäftsführung zu keiner Erhöhung der Aussagekraft gegenüber den realen Größen führen. Durch die Durchschnittsgrößen werden nämlich gerade die für die Erfolgsbeurteilung wichtigen Erfolgsunterschiede zwischen den Perioden nivelliert.

Bei der Bildung von Durchschnittswerten aus den Erfolgen derselben Periode von mehreren Genossenschaften kann dieser Effekt dagegen durchaus sinnvoll sein. Gerade beim Erfolg als Maßgröße besteht die Gefahr, daß der Prüfer, wenn er z.B. den größten festgestellten Erfolg der vergleichbaren Genossenschaft zum Sollobjekt auswählt, diesen Erfolg dann als "normal" ansieht und seine Beurteilung entsprechend ausfällt. Andererseits ist bei Durchschnittserfolgen aber auch nicht zu verkennen, daß durch die Berücksichtigung von mit der zu prüfenden Genossenschaft nicht vergleichbaren Genossenschaften Extreme berücksichtigt werden, die den Aussagewert der Sollgröße gegenüber einer realen Größe erheblich reduzieren. ³⁾

-
- 1) Zu diesem Ergebnis - wenn auch vorsichtiger formuliert - kommt Stupka allgemein für Sollgrößen bei der genossenschaftlichen Pflichtprüfung. Vgl. Stupka, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, a.a.O., S. 121.
 - 2) I.d.R. wird es das einfache oder gewogene arithmetische Mittel sein. Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmungen, a.a.O., S. 73.
 - 3) Vgl. Selchert, Friedrich Wilhelm: a.a.O., S. 73.

Werden die vorstehenden Überlegungen zusammengefaßt, so ergibt sich, daß als geeignete Sollobjekte am ehesten die realisierten Erfolge anderer, vergleichbarer Genossenschaften aus derselben Periode in Betracht kommen. Im Einzelfall können aber auch die realisierten Erfolge von Vorperioden oder die Durchschnitte realisierter Erfolge anderer Genossenschaften als Sollobjekte sinnvoll sein. Auf Grund der begrenzten Aussagefähigkeit aller hier erörterten Sollgrößen erscheint es durchaus sinnvoll, nicht völlig ungeeignete Größen von vornherein auch nicht als Sollobjekte auszuschließen. Der Prüfer könnte durch Verwendung verschiedener Sollobjekte eventuell zu gesicherteren Aussagen gelangen, als auf Grund nur eines Sollerfolges. Auch für diesen Zweck ungeeignet sind jedoch der Planerfolg sowie die Durchschnittserfolge der Vorperioden. Dieses gilt nicht nur, weil diese Größen äußerst aussagearm sind, sondern weil sie verstärkt zu Fehlurteilen führen können.

D. Die Urteilsbildung bei Anwendung des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab

I. Feststellung und Messung von Soll/Istabweichungen

Zur Feststellung und Messung der Abweichungen zwischen dem festgestellten Isterfolg und dem Sollerfolg sind beide Größen zu vergleichen. Hierbei müssen die Förderungseffizienz (E_1) und die Existenzsicherung (E_2) getrennt behandelt werden.

Da die Förderungseffizienz in Geldeinheiten gemessen wurde, muß diese Geldmenge einer Sollgeldmenge gegenübergestellt werden. Dieses gilt sowohl für E_1 als auch für die Teile der Förderungseffizienz F_1 , F_{21} , F_{22} und KN . Die Abweichungen zwischen $E_1(\text{Ist})$ und $E_1(\text{Soll})$ lassen sich durch Differenzenbildung ebenfalls in Geldeinheiten kardinal messen. Sie können ebenso problemlos durch Quotienten oder Prozentsätze ausgedrückt werden.

Beim Vergleich von $E_2(\text{Ist})$ und $E_2(\text{Soll})$ muß zwischen dem Existenzsicherungsgewinn und der Liquidität unterschieden werden. Der Istgewinn wird ebenso wie der Sollgewinn in Geldeinheiten gemessen. Durch Gegenüberstellung sind Abweichungen ebenso wie bei der Förderungseffizienz kardinal messbar.

Eine Gegenüberstellung von Ist- und Solliquidität erweist sich nur dann als sinnvoll, wenn die Liquiditätsreserven verglichen wurden, da die Liquidität selbst ja in der zu prüfenden Periode gegeben war. Die Liquiditätsreserven sind aber ebenfalls in Geldeinheiten meßbar, so daß Soll/Istabweichungen gemessen werden können.

II. Beurteilung der Abweichungen zwischen Soll- und Isterfolgen

Abweichungen des festgestellten Isterfolges oder seiner Teile von den Sollgrößen muß der Prüfer beurteilen, so daß daraus ein Urteil über die Istgröße entsteht. Von den möglichen Ursachen für Soll/Istabweichungen kommen hier nur Abweichungen auf Grund von Toleranzen und auf Grund von Fehlern in Frage. ¹⁾

Da die Sollerfolge Maßstäbe geringer Verbindlichkeit sind, kann nicht jede Abweichung von ihnen als Fehler interpretiert werden. Abweichungen die entstehen, weil $E_1(\text{Ist})$ größer als $E_1(\text{Soll})$ festgestellt wurde, können ohnehin nicht negativ beurteilt werden. Innerhalb eines bestimmten Toleranzbereiches ²⁾ werden aber auch Nichterreichungen der Sollerfolge noch nicht als Mangel aufzufassen sein. Das Ausmaß dieses Toleranzbereiches muß vom Prüfer im einzelnen für jeden Sollerfolg auf Grund dessen Aussagefähigkeit festgelegt werden. Da diese bei den erörterten Sollerfolgen relativ

1) Da alle Erfolgsteile kardinal in Geldeinheiten meßbar sind, kommen Abweichungen auf Grund von Unschärfebereichen nicht in Betracht. Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 231 f.

2) Vgl. ebenda, S. 231.

gering ist, wird der Toleranzbereich entsprechend weit sein, so daß nur gravierende Unterschreitungen des Sollerfolges als Fehler bezeichnet werden können.

Da die Erfolgsgrößen kardinal meßbar sind, läßt sich auch die Schwere eines festgestellten Fehlers beurteilen.¹⁾ Je weiter der ermittelte genossenschaftliche Erfolg von der unteren Grenze des Toleranzbereichs entfernt ist, desto stärker ist er zu kritisieren.²⁾

Auch wenn Überschreitungen des Sollerfolges nicht für die Fehlerfeststellung interessant sind, sind sie es aber im Hinblick auf die zu beurteilende Geschäftsführung der Genossenschaft. Konsequenterweise müßte der Toleranzbereich auch nach oben gelten, so daß erst festgestellte Isterfolge, die ihn überschreiten, als positiv beurteilt werden können. Damit gäbe es für den genossenschaftlichen Erfolg drei Urteilsbereiche:

1. negativer Urteilsbereich für Isterfolge, die unterhalb des Toleranzbereichs liegen³⁾
2. neutraler Urteilsbereich für Isterfolge, die innerhalb des Toleranzbereichs liegen
3. positiver Urteilsbereich für Isterfolge, die oberhalb des Toleranzbereichs liegen

1) Vgl. v. Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, a.a.O., S. 234.

2) Dieses gilt nur für E_1 , da E_2 als Erfolgsausmaß nicht darstellbar ist. Kardinale Messungen²⁾ der Abstände von den Sollgrößen für E_2 sind zwar möglich, sie geben auch die Schwere eines Fehlers an, allerdings ist dieser anderer Art als bei quantitativ feststellbaren Abweichungen des Ausmaßes von E_1 . Da es sich hier um Minimalziele handelt, werden nur Abweichungen nach unten von Interesse sein.

3) Der negative Urteilsbereich hat nichts damit zu tun, ob der genossenschaftliche Isterfolg negativ ist oder nicht.

Das Problem derartig abgestufter Urteile liegt hier in der Festlegung des Toleranzbereichs. Je weiter er ist, desto geringer ist die Aussagefähigkeit der angewandten Sollerfolgsgröße, weil um so mehr mögliche Isterfolge in den neutralen Urteilsbereich fallen.

III. Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung und seine Aussagefähigkeit

Der indirekte Prüfungsprozeß erfordert die Ableitung des Urteils über das Prüfungsobjekt aus dem Urteil über den Istersatzsachverhalt. ¹⁾ Aus dem Urteil über den festgestellten genossenschaftlichen Erfolg wird ein Urteil über die Geschäftsführung der Genossenschaft entwickelt. Dieser Teil des Urteilsbildungsprozesses im Rahmen der indirekten Prüfung muß sich einerseits am Zusammenhang zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung orientieren und andererseits die Entwicklung und Aussagefähigkeit des Urteils über den genossenschaftlichen Erfolg berücksichtigen. Da die Beurteilung des genossenschaftlichen Erfolges sowie die Aussagefähigkeit dieses Urteils von den sich im Prüfungsprozeß ergebenden Einschränkungen hinsichtlich der Erfolgsabbildung und -ermittlung, der Sollerfolgsfeststellung und der Feststellung, Messung und Beurteilung der Abweichungen zwischen Soll- und Ist-erfolgen abhängt, müssen auch diese bei der Entwicklung des Urteils über die Geschäftsführung vom Prüfer beachtet werden.

Diese zweifache Problematik soll hier isoliert behandelt werden, so daß zunächst die sich aus der Prüfung des Ersatzsachverhaltes ergebenden Fragen unberücksichtigt bleiben sollen. Dieses bedeutet, daß unterstellt wird, der genossenschaftliche Erfolg sei vollständig abbildbar und meßbar und dem Prüfer stünde ein vorgegebener Sollerfolg zur Verfügung. Damit entfielen auch die Bildung von Toleranzbereichen und festgestellte Abweichungen vom Sollerfolg wären dann stets ein Fehler. ²⁾

1) Vgl. S. 168.

2) Dieses gilt, sofern als vorgegebener Sollerfolg das Erfolgsmaximum unterstellt wird. Sind andere Sollerfolge unterstellt, so ist jedes Nichterreichen ein Fehler.

Wird also von einem vorhandenen Urteil über den genossenschaftlichen Isterfolg auf der Basis dieser Prämissen ausgegangen ¹⁾, so stellt sich die Frage, wie dieses Urteil in ein Urteil über die Geschäftsführung umgesetzt werden kann. Zur Beantwortung dieser Frage müssen zunächst die möglichen Urteile über den genossenschaftlichen Erfolg betrachtet werden.

Ist der vorgegebene Erfolg das Erfolgsmaximum, so kann der Isterfolg (E_I) anhand des Sollserfolges (E_S) wie folgt beurteilt werden:

1. $E_I = E_S$
2. $E_I \neq E_S$ (hier: $E_I < E_S$)

Diese Urteile, auch als Alternativurteile bezeichnet ²⁾, sind die einfachste Form der Urteilsbildung und besitzen den geringsten Informationsgehalt. Bei der Abbildung ökonomischer Größen in Geldeinheiten sind jedoch neben der Richtung auch die Stärke der Soll/Istabweichungen meßbar, so daß qualifizierte Urteile möglich werden. Diese können darin bestehen, daß das Ausmaß der Abweichungen quantitativ bestimmt wird (Quantitätsurteile ³⁾), oder daß verschiedene Gruppen quantitativer Abweichungen gebildet und mit einem qualitativen Merkmal, z.B. sehr gut, gut, befriedigend etc. versehen werden (Gradurteile ⁴⁾). Bei der Bildung von Quantitätsurteilen wird zwar das Ausmaß der Abweichung angegeben, es bleibt jedoch dem Urteilsempfänger überlassen, wie er diese Abweichung bewertet. Dieses wird durch die Bildung von Gruppen und die Zuordnung qualitativer Merkmale verhindert. Allerdings entsteht hier auch bei Geltung der angegebenen Prämissen ein subjektives Urteil, denn es liegt im Ermessen des Prüfers, wieviel Gruppen er bildet, wie groß sie sind und welche qualitativen Merkmale er ihnen zuordnet. Bildet er

1) Ein derartiges Urteil hätte absolute Verbindlichkeit, da weder bei der Istermittlung noch bei der Sollermittlung subjektive Spielräume bestehen, so daß jeder Prüfer den Isterfolg in gleicher Höhe feststellen und beurteilen würde.

2) Vgl. Loitslberger, Erich: Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 82.

3) Vgl. ebenda, a.a.O., S. 82.

4) Vgl. ebenda, a.a.O., S. 82.

z.B. vier Gruppen mit den Merkmalen "sehr gut", "gut", "genügend" und "nicht genügend" so unterliegt es seiner Entscheidung, bis zu welchem Ausmaß der Abweichungen diese durch eines der Merkmale gekennzeichnet werden. Ist der Sollerfolg durch 100 Geldeinheiten abgebildet, so kann er z.B. folgende Gruppen bilden:

$$\begin{aligned} E_S &= 100 = E_I = \text{sehr gut} \\ \text{bis} \quad 80 &= E_I = \text{gut} \\ \text{bis} \quad 60 &= E_I = \text{genügend} \\ \text{unter} \quad 60 &= E_I = \text{nicht genügend} \end{aligned}$$

Er kann aber auch völlig andere Gruppen von unterschiedlicher Größe bilden:

$$\begin{aligned} E_S &= 100 = E_I = \text{sehr gut} \\ \text{bis} \quad 90 &= E_I = \text{gut} \\ \text{bis} \quad 50 &= E_I = \text{genügend} \\ \text{unter} \quad 50 &= E_I = \text{nicht genügend} \end{aligned}$$

Es ist offenkundig, daß für eine derartige Gruppenbildung der subjektive Spielraum eingeengt werden muß, wenn sie verwendbar sein soll. Dieses kann nur durch die Anwendung verschiedener Sollerfolge erreicht werden. Hier wird auch zunächst von diesem Problem abgesehen und nur gefragt, ob und wie ein derartiges qualitatives Urteil über den genossenschaftlichen Erfolg auf die Geschäftsführung übertragen werden kann.

Ist $E_I = E_S$, so stellt sich die Frage, ob das Urteil, der genossenschaftliche Erfolg sei sehr gut, auf die Geschäftsführung übertragen werden kann. Unter der Prämisse, daß der maximale genossenschaftliche Erfolg als Sollerfolg gilt, ist eine derartige unrelativierte Urteilsübertragung möglich, auch wenn die Geschäftsführung nicht die einzige, den genossenschaftlichen Erfolg beeinflussende Größe ist, weil das Erfolgsmaximum ex definitione die bestmögliche Geschäftsführung anzeigt.¹⁾

1) Abgesehen von der zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes.

Wenn $E_I < E_S$ ist, dann ist jedoch eine direkte Urteilsübertragung nicht zulässig. Da neben der Geschäftsführung auch andere Einflußquellen vorhanden sind, die Nichterreichung des Sollerfolges also auch durch diese bedingt sein kann, ist ein geringerer Isterfolg durchaus bei der bestmöglichen Geschäftsführung denkbar. Damit sind auf Grund des nicht eindeutigen Zusammenhanges zwischen dem genossenschaftlichen Erfolg und der Geschäftsführung Qualifikationen des genossenschaftlichen Erfolges wie z.B. "gut" oder "genügend" nicht ohne weiteres auf die Geschäftsführung übertragbar.

Aus der gleichen Überlegung heraus ist es zweifelhaft, ob ein als nicht genügend bezeichneter genossenschaftlicher Erfolg auf eine ungenügende Geschäftsführung schließen läßt. Da auch für erhebliche Unterschreitungen des Sollerfolges die anderen Einflußquellen ausschlaggebend sein können, darf ein zu beanstandener Isterfolg nicht automatisch eine Beanstandung der Geschäftsführung nach sich ziehen. Der Prüfer muß einerseits versuchen, die Ursachen des genossenschaftlichen Erfolges im Einzelfall zu analysieren, um Anhaltspunkte für die Erfolgsauswirkungen der einzelnen Einflußquellen zu erhalten; andererseits muß er das Ausmaß der Abweichungen vom Sollerfolg, bei der der festgestellte Isterfolg als nicht genügend beurteilt wird, im Hinblick auf die letztlich zu beurteilende Geschäftsführung so groß wählen, daß die Erfolgsabweichung nicht allein durch die anderen Einflußquellen bewirkt sein kann.

Unter der irrealen Prämisse der Verwendung des Erfolgsmaximums als Sollerfolg sind damit drei Kategorien ableitbarer Urteile über die Geschäftsführung aus dem Urteil über den genossenschaftlichen Erfolg möglich; die unveränderte Übertragung der positiven Beurteilung bei Soll/Istübereinstimmung, die Nicht-beanstandung der Geschäftsführung bei Unterschreitung des Sollerfolges innerhalb eines bestimmten Rahmens sowie die Beanstandung der Geschäftsführung bei erheblichen Unterschreitungen des Sollerfolges unter Berücksichtigung der feststellbaren Einflüsse der anderen Einflußquellen. Damit wird ohne Berücksichtigung der sich im Prüfungsprozeß ergebenden Probleme bereits deutlich, daß mit Hilfe des genossenschaftlichen Erfolges nur wenig differenzierte Urteile über

die Geschäftsführung möglich sind und auf Grund des nicht eindeutig bestimmbaren Zusammenhangs zwischen beiden Größen nur erhebliche Abweichungen des eigentlichen Istobjektes von der nicht konstruierbaren Sollgeschäftsführung durch diesen indirekten Prüfungsmaßstab angezeigt werden können.

Bei der Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung muß der Prüfer jedoch auch die hier aufgezeigten Probleme der Istermittlung, der Auswahl von Sollerfolgen sowie der Beurteilung von Erfolgsabweichungen und der dabei festzulegenden Toleranzbereiche berücksichtigen. Dieses bedeutet, daß die Möglichkeiten, das Urteil über den genossenschaftlichen Erfolg auf die Geschäftsführung zu übertragen, weiter eingeschränkt werden.

Die Aussagefähigkeit des Urteils über den genossenschaftlichen Erfolg ist davon abhängig,

1. wie weit der genossenschaftliche Erfolg in Geldeinheiten abbildbar ist,
2. wie weit der abbildbare Erfolg meßbar ist,
3. welche Sollerfolge herangezogen werden,
4. wie groß die festzulegenden Toleranzbereiche sind.

Da weder der gesamte genossenschaftliche Erfolg abgebildet noch der abgebildete Erfolg vollständig gemessen werden kann, ergeben sich bereits hieraus Einschränkungen für die Aussagefähigkeit des Urteils. Die heranzuziehenden möglichen Sollerfolge sind Maßstäbe mit geringer Verbindlichkeit, da für ihre Auswahl ein weiter subjektiver Spielraum besteht. Hieraus resultiert gleichzeitig die Größe des anzuwendenden Toleranzbereichs, da diese von der Eignung der Sollobjekte zur Beurteilung des Isterfolges abhängig ist. Insgesamt ergab sich ein relativ unverbindliches Urteil über den genossenschaftlichen Erfolg, das nur bei großen Erfolgsabweichungen brauchbar ist.

Für die Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung bedeutet dieses eine weitere Einschränkung der Möglichkeiten einer Übertragung des Urteils über den genossenschaftlichen Erfolg. Diese zusätzliche Relativierung ergibt sich im Prinzip daraus, daß der Erfolg als Ersatzsachverhalt nicht vollständig feststellbar ist und somit nur der feststellbare Erfolg als Ersatzsachverhalt fungiert.

Hinsichtlich der Probleme der Istermittlung muß der Prüfer bei der Urteilsableitung berücksichtigen, daß es Erfolgsteile gibt, die weder darstellbar noch meßbar sind. Als Beispiele wurden Leistungen genannt, für die kein Individualweg ermittelbar ist. Weiterhin ist zu beachten, daß sich die Geschäftsführung auch in einer nicht vermögenswirksamen Veränderung ¹⁾ der Leistungsfähigkeit der Genossenschaft niederschlagen kann, die weder bei der Erfolgsdarstellung noch bei der -messung berücksichtigt wurde. Als Beispiele hierfür können Änderungen der Betriebsorganisation oder des Betriebsklimas gelten. Eine Kenntnis dieser ökonomischen Sachverhalte ist daher für die Entwicklung des Urteils über die Geschäftsführung nötig, so daß bereits aus diesem Grund bei Verwendung des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab über eine reine Erfolgsmessung und Sollerfolgsermittlung hinausgehende Prüfungshandlungen notwendig werden.

Die Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung ist ferner daran zu orientieren, welche Sollerfolge als Vergleichsgrößen zur Beurteilung des genossenschaftlichen Erfolges herangezogen wurden. Da das Förderungsmaximum als einzig verbindlicher Sollerfolg nicht feststellbar ist, sind es letztlich die herangezogenen anderen Sollerfolgsgrößen, die das Urteil über die Geschäftsführung entscheidend bestimmen. Bedient sich der Prüfer mehrerer Sollerfolge

1) Als nicht vermögenswirksam sind diese Veränderungen zu bezeichnen, weil sie bei der Messung der mittelbaren, indirekten Förderung nicht als Vermögensteile berücksichtigt wurden, da hier vom bilanziellen Vermögen auszugehen war. Wird der Vermögensbegriff weiter gefaßt, so daß alle Leistungsfaktoren und ihre Zuordnung zueinander darunter verstanden werden, so könnten derartige Veränderungen auch als vermögenswirksam bezeichnet werden.

und bildet er insbesondere mit ihrer Hilfe differenzierte Urteile über den genossenschaftlichen Erfolg, so sind diese Urteile eher zu übertragen, als wenn er z.B. als Sollgröße ausschließlich den Erfolg der Vorperiode oder den Planerfolg heranzieht. Auf Grund der unterschiedlichen Eignung der verschiedenen Sollerfolge könnte der Prüfer folgende Urteile bilden, wenn z.B.

1. der Erfolg einer vergleichbaren Genossenschaft 100 Geldeinheiten,
2. der Planerfolg 90 Geldeinheiten,
3. der Erfolg der Vorperiode 80 Geldeinheiten beträgt:

$E_I > 100 = \text{sehr gut}$
 $E_I > 90 = \text{gut}$
 $E_I > 80 = \text{genügend}$
 $E_I < 80 = \text{nicht genügend}$

Wird hierbei noch ein notwendiger Toleranzbereich z.B. in Höhe von fünf Geldeinheiten berücksichtigt, so ergeben sich die Urteile

$E_I > 95 = \text{sehr gut}$
 $E_I > 85 = \text{gut}$
 $E_I > 75 = \text{genügend}$
 $E_I < 75 = \text{nicht genügend}$

Berücksichtigt der Prüfer jedoch, daß der festgestellte Erfolg nur im Grenzfall dem tatsächlichen Gesamterfolg entspricht, so kann er diese differenzierten Urteile selbst dann nicht einfach auf die Geschäftsführung übertragen, wenn sie die einzige, den genossenschaftlichen Erfolg beeinflussende Größe wäre. Es muß also bereits aus dem aufgeführten Grund eine Relativierung der Urteile über den festgestellten Isterfolg vorgenommen werden. Beträgt der Isterfolg z.B. 80 Geldeinheiten, so kann die Geschäftsführung nicht ohne weiteres als genügend klassifiziert werden, da sie sich z.B. in der Prüfungsperiode überwiegend in einer Verbesserung der Organisation niedergeschlagen hat, die aber als Isterfolg überhaupt nicht erfaßt

wurde. ¹⁾ In diesem Fall wäre sie vielleicht mit gut oder sogar sehr gut zu beurteilen. Damit ist die Übertragung differenzierter Urteile fragwürdig; außerdem muß aus dem aufgeführten Grund der Toleranzbereich für die Übertragung des Urteils erweitert werden.

Werden die isoliert betrachteten Einschränkungen für eine Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung zusammengefaßt, so ergibt sich eine kumulative Wirkung. Daraus folgt, daß die mit Hilfe des genossenschaftlichen Erfolges erreichbaren Urteile

1. nicht differenziert sein können, und damit nur Alternativurteile darstellen, nämlich ob die Geschäftsführung zu beanstanden ist oder nicht,
2. auf Grund ihrer Undifferenziertheit und des notwendig sehr weiten Toleranzbereiches die Nichtbeanstandung einer Geschäftsführung beinhalten können, die bei Anwendung anderer Maßstäbe u.U. zu beanstanden wäre,
3. auf Grund der aufgezeigten subjektiven Einflüsse des Prüfers bei der Ist- und Sollerfolgsermittlung sowie der Festlegung von Toleranzbereichen relativ unverbindlich sind.

Insgesamt ergibt sich damit eine geringe Aussagefähigkeit des abgeleiteten Urteils, weil der Prüfer sich letztlich darauf beschränken muß, verhältnismäßig große Abweichungen des festgestellten Isterfolges vom Sollerfolg als Indiz für eine zu beanstandende Geschäftsführung anzusehen.

Die Aussagefähigkeit des Urteils ist um so größer, je mehr im Einzelfall der Toleranzbereich eingeschränkt werden kann, und die notwendige Relativierung bei der Urteilsableitung auf aus anderen

1) So kann z.B. die Geschäftsführung Organisationsverbesserungen durchgeführt haben, die erhebliche Kosten verursacht und dadurch den feststellbaren Erfolg reduziert haben.

Prüfungshandlungen resultierenden Feststellungen beruht. Dieses dürfte dann eher möglich sein, wenn

1. der Einfluß der anderen, den genossenschaftlichen Erfolg beeinflussenden Quellen möglichst weitgehend erfaßt wird,
2. die sich nicht im feststellbaren genossenschaftlichen Erfolg niederschlagenden, aber von der Geschäftsführung beeinflussbaren Größen unverändert bleiben,
3. die Genossenschaft nur solche Leistungen erbringt, für die der Individualweg feststellbar ist,
4. längere Prüfungszeiträume vorliegen, so daß die aus der zeitlichen Teilung des Entscheidungsfeldes resultierende Diskrepanz zwischen Periodenerfolg und Periodengeschäftsführung reduziert werden kann.

Für die Ableitung des Urteils über die Geschäftsführung aus dem Urteil über den genossenschaftlichen Erfolg ist zusammenfassend festzustellen, daß nur dann von einer ordnungsgemäßen Urteilsbildung gesprochen werden kann, wenn eine Relativierung des Urteils über den Ersatzsachverhalt im Hinblick auf seinen Zusammenhang zur Geschäftsführung sowie unter Berücksichtigung der sich im indirekten Prüfungsprozeß ergebenden Einschränkungen erfolgt. Das danach ableitbare Urteil kann nur ein Alternativurteil mit entsprechend geringer Aussagefähigkeit sein. Differenzierte Urteile über die Geschäftsführung sind mit Hilfe des genossenschaftlichen Erfolges nicht möglich, weil sie zu völlig subjektiven und gegebenenfalls auch willkürlichen Ergebnissen führen.

E. Zusammenfassung der sich im Prüfungsprozeß ergebenden Probleme und abschließende Beurteilung des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab

Die Analyse des indirekten Prüfungsprozesses bei Anwendung des genossenschaftlichen Erfolges als Prüfungsmaßstab hat hinsichtlich der Istermittlung folgende Probleme aufgezeigt:

1. Der ökonomische Vorteil des Kooperativweges im Verhältnis zum Individualweg ist nicht in allen Fällen darstellbar und in Geldeinheiten abbildbar. Dieses gilt,
 - a) wenn bei E_1 der Individualweg unbestimmbar ist oder fehlt,
 - b) für E_2 , da der Beitrag zum genossenschaftlichen Erfolg auf Grund des Bedingungscharakters des Nebenziels nicht angegeben werden kann.
2. Der abbildbare genossenschaftliche Erfolg kann nur als "repräsentativer" Vorteil gegenüber dem Individualweg vom Prüfer festgestellt werden und seine ermittelte Höhe ist von den subjektiven Entscheidungen des Prüfers abhängig, weil
 - a) F_1 vom Prüfer nur in der Genossenschaft festgestellt werden kann,
 - b) Qualitätsunterschiede zwischen den genossenschaftlichen Leistungen und den Leistungen der erwerbswirtschaftlichen Wettbewerber nur durch eine Bewertung der Unterschiede, die der Prüfer vornehmen muß, in Geldeinheiten erfaßbar sind,
 - c) bei der Ermittlung von F_{22} die Größe p einen Durchschnittswert darstellt, und die Größe $\frac{1}{x}$ vom Prüfer auf Grund seiner Erwartungen über die künftige Entwicklung der Genossenschaft geschätzt werden muß,
 - d) die Ermittlung von ΔGK eine Werteauswahl notwendig macht,
 - e) die Risikoprämie als Kooperationsnachteil nur schätzbar ist.
3. Das Auseinanderfallen zwischen Periodenerfolg und Periodengeschäftsführung ist durch die Investitionsrechnung bei der Ermittlung der mittelbaren, indirekten Förderung und den vorgeschlagenen Abzug von F_{22} der Vorperiode nur gemildert, nicht aber prinzipiell beseitigt.

4. Der genossenschaftliche Erfolg kann vom Prüfer überhaupt nur ermittelt werden, wenn das Rechnungswesen der Genossenschaft entsprechend gestaltet ist und die zur Erfolgsmessung notwendigen Daten laufend erfaßt werden.

Aus diesen Problemen bei der Istermittlung ergibt sich, daß der Prüfer bei Verwendung des genossenschaftlichen Erfolges als indirekten Prüfungsmaßstab

1. das Vorhandensein von Leistungen erfassen muß, für die der Individualweg nicht bestimmbar ist oder fehlt,
2. für seine Schätzungen und subjektive Wertauswahl - da diese nicht willkürlich sein dürfen - weitere Prüfungshandlungen vornehmen muß bzw. die Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen zu berücksichtigen hat. Hierbei ist in erster Linie an Feststellungen bei der Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Rahmen der Prüfung nach § 53 GenG zu denken.

Die Analyse des Sollobjektermittlungsprozesses hat folgendes ergeben:

1. Das Förderungsmaximum ist nicht feststellbar, und somit besteht ein weiter Spielraum für die Bestimmung der Sollerfolge, aus dem eine geringe Verbindlichkeit der ausgewählten Sollgrößen resultiert.
2. Von den möglichen Sollerfolgen sind Planerfolge und Durchschnittserfolge der Vorperioden weniger geeignet, als realisierte Erfolge vergleichbarer Genossenschaften, deren Durchschnitte, sowie realisierte Erfolge der zu prüfenden Genossenschaft aus Vorperioden.
3. Soweit die Sollerfolge reale Größen darstellen, ergeben sich für ihre Ermittlung dieselben Probleme wie bei der Ermittlung des Isterfolges der zu prüfenden Genossenschaft.
4. Der Vergleich mit Sollerfolgen ist nur dann sinnvoll, wenn deren Ermittlung nach denselben Prinzipien erfolgt, wie die Feststellung des Isterfolges.

Schließlich sind im Urteilsbildungsprozeß Probleme hinsichtlich des Urteils über den genossenschaftlichen Erfolg als Ersatzsachverhalt sowie hinsichtlich der Übertragung dieses Urteils auf die Geschäftsführung entstanden:

1. Es müssen vom Prüfer Toleranzbereiche festgelegt werden, die jedoch zu einer Reduzierung der Aussagefähigkeit des Urteils führen. Je größer der gewählte Toleranzbereich ist, desto mehr mögliche Isterfolge umfaßt er, und desto weniger mögliche Erfolgsabweichungen werden als Fehler angesehen.
2. Die Bildung differenzierter Urteile über den genossenschaftlichen Erfolg erhöht die Subjektivität und ist bestenfalls unter Heranziehung der verschiedenen Sollerfolge möglich.
3. Die aus dem Urteil über den Erfolg ableitbaren Urteile müssen unter Berücksichtigung des Zusammenhanges zwischen dem Prüfungsobjekt und dem Ersatzsachverhalt sowie der Ist- und Sollerfolgeermittlungsprobleme gebildet werden. Daraus ergibt sich, daß nur Alternativurteile möglich sind, die auf Grund des weiten Toleranzbereichs und des starken subjektiven Einflusses des Prüfers eine geringe Aussagekraft haben und demgemäß unverbindlich sind. Damit können nur äußerst schwerwiegende Fehler der Geschäftsführung, die sich noch dazu in der Periode niedergeschlagen haben müssen, festgestellt und beanstandet werden. Eine differenzierte positive Beurteilung der Geschäftsführung ist anhand des Erfolgsmaßstabes nur willkürlich durchführbar.

Der genossenschaftliche Erfolg kann insgesamt als ein Prüfungsmaßstab mit äußerst geringer Verbindlichkeit bezeichnet werden, dessen Anwendung zu aussagearmen Alternativurteilen führt. Bei seiner Anwendung im Rahmen der Geschäftsführungsprüfung kann auf keinen Fall auf andere Prüfungshandlungen verzichtet werden und seine alleinige Verwendung erscheint höchst problematisch.

Allerdings ist dieser Maßstab nicht generell als unbrauchbar zu bezeichnen, auch wenn er nur bei relativ großen Mängeln der Geschäftsführung zu einer Beanstandung führt. Seine Brauchbarkeit muß auch im Verhältnis zu anderen Maßstäben für die Geschäftsführungsprüfung gesehen werden. Außerdem muß berücksichtigt werden,

wie schwer sich für die Geschäftsführungsprüfung geeignete Maßstäbe finden lassen und welche Probleme deren Objektivierung aufwirft. Wenn aber die bisherigen Erörterungen zur Geschäftsführungsprüfung bei Genossenschaften und auch die Verbandsprüfungspraxis berücksichtigt werden ¹⁾, so läßt sich wohl die Aussage treffen, daß auch die anderen bisher verwandten Prüfungsmaßstäbe nur in Ausnahmefällen, nämlich nur bei deutlichen Mängeln der Geschäftsführung eine negative Beurteilung zulassen.

Deshalb erscheint es gerechtfertigt, die Brauchbarkeit des genossenschaftlichen Erfolges als **zusätzliche** Prüfungsmaßstab zu bejahen, sofern für seine Verwendung die hier aufgezählten Probleme beachtet werden.

Wenn die genossenschaftlichen Prüfungsverbände dazu übergangen, den genossenschaftlichen Erfolg als Prüfungsmaßstab anzuwenden, könnten damit folgende positive Wirkungen verbunden sein:

1. Der genossenschaftliche Erfolg würde stärker in das Bewußtsein der Geschäftsführung rücken und vielleicht mehr als bisher in der Praxis tatsächlich angestrebt werden.
2. Die Voraussetzungen für Erfolgsmessungen würden entwickelt werden, wodurch sich die Anwendbarkeit des Erfolgsmaßstabes verbessert und außerdem für die Genossenschaft Orientierungsgrößen verfügbar werden.
3. Das Urteil über die Geschäftsführung würde gegenüber der bisherigen Praxis - wenn auch nur bedingt - fundierter werden können.

1) Vgl. Saage, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 51ff; Potthoff, Erich: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, a.a.O., S. 586 ff.; derselbe: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, a.a.O., S. 563; Schmidt, Ferdinand: Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, a.a.O., S. 18f; Trescher, Karl: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel konsumgenossenschaftlicher Prüfungen, a.a.O., S. 1 ff.

LITERATURVERZEICHNIS

- ADAM, Adolf: Messen und Regeln in der Betriebswirtschaft, Würzburg 1959.
- ADLER, Hans und FORSTER, Karl-Heinz: Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung, in: WPg 1957, S. 6 ff.
- ANGERMANN, Adolf: Industrielle Planungsrechnung, 1. Bd.: Entscheidungsmodelle, Frankfurt a.M. 1963.
- ARBEITSKREIS HAX der Schmalenbach-Gesellschaft: Wesen und Arten unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfbF 1964, S. 685 ff.
- ARNDT, Helmut: Mikroökonomische Theorie, 1. und 2. Bd., Tübingen 1966, S. 17.
- BAREIS, Hans Peter: Liquidität und Liquiditätsrechnung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Hrsg. Erich Kosiol, Stuttgart 1970 Sp. 1044 - 1054.
- BIDLINGMAIER, Johannes: Unternehmerziele und Unternehmerstrategien, Wiesbaden 1964.
- DERSELBE: Zielkonflikte und Zielkompromisse im unternehmerischen Entscheidungsprozeß, Wiesbaden 1968.
- BÖMCKE, Eberhard: Die Prüfung der Genossenschaften, in: WPg 1956, S. 576 ff.
- BRÖDEMANN, Wolfgang: Die haushaltsrechtliche Prüfung der Geschäftsführung bei Industrieunternehmen mit Beteiligung des Bundes oder der Länder (Prüfung nach § 48 RHO), Diss. Berlin 1967.
- BUSSE VON COLBE, Walter: Der Zukunftserfolg, Wiesbaden 1957.
- BUSSMANN, Karl: Betreuung und Prüfung der Unternehmungen, Wiesbaden 1960.
- CAMPFIELD, William L.: Trends in Auditing Management Planes and Operations, in: The Journal of Accountancy, Jan. 1966, S. 33 ff.
- CHAMBERLAIN, N.W.: The Firm: Micro-Economic Planning and Action, New York 1962.
- DAHMS, Kurt: Über die Führung, München, Basel 1963.

- DEMMELE, Jürgen und HÄUSLER, Joachim: Der Führungsprozeß in der industriellen Unternehmung, in: Unternehmensführung auf neuen Wegen, Hrg. Rudolf Stöhr, S. 19 ff.
- DLUGOS, Günter: Kostenabhängigkeiten, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Hrg. Erich Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 883 - 907.
- DRAHEIM, Georg: Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, 2. Aufl., Göttingen 1955.
- DUBE, Jürgen: Zur Frage der Ziele und Zielsetzung bei Genossenschaften, in: Arch.f.ö.u.fr.U., Bd. 9., 1970, S. 97 ff.
- ENGELS, Wolfram: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962.
- FETTEL, Johannes: Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1949, S. 275 f.
- FORSTER, Karl-Heinz und ADLER, Hans: Die Zwischenprüfung zur Vorbereitung der Jahresabschlußprüfung, in: WPg 1957, S. 6 ff.
- FÜRSTENBERG, Friedrich: Der Erkenntniswert einer soziologischen "Systemtheorie" der Genossenschaft, in: ZfgG, Bd. 21 (1971), S. 21 ff.
- GERSTNER, Paul: Revisions-Technik, 5. Aufl., Berlin und Leipzig 1930.
- GIERSCHE, Herbert: Allgemeine Wirtschaftspolitik, 1. Bd.: Grundlagen, Wiesbaden 1960.
- GÜMSEL, Rudolf: Der förderungswirtschaftliche Grundauftrag von Einkaufsgenossenschaften des Einzelhandels, in: ZfhF 1961, S. 71 ff.
- GUTENBERG, Erich: Unternehmensführung. Organisation und Entscheidungen, Wiesbaden 1962.
- DERSELBE: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd.: Die Produktion, 11. Aufl., Berlin - Heidelberg - New York 1965.
- HASENACK, Wilhelm: Zur Wesensproblematik der Betriebskontrolle, in: BFuP 1952, S. 339 ff.
- DERSELBE: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, insbesondere die Abgrenzung von Revision und Kontrolle, in: WPg 1955, S. 418.

- HÄUSLER, Joachim und DEMMEL, Jürgen: Der Führungsprozeß in der industriellen Unternehmung, in: Unternehmensführung auf neuen Wegen, Hrsg. Rudolf Stöhr, S. 19 ff.
- HARDACH, Fritz-Wilhelm: Aufgaben der Unternehmensführung. Versuch einer kritischen Analyse, in: BFuP, 10. Jg. (1967), S. 558.
- HAX, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, 34. Jg. 1964, S. 646 ff.
- HAX, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln u. Opladen 1957.
- HEINEN, Edmund: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 9d. 1: Begriff und Theorie der Kosten, 2. Aufl., Wiesbaden 1965.
- DERSELBE: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1968.
- DERSELBE: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971.
- HENZEL, Friedrich: Kosten und Leistung, 3. Aufl. der Kostenanalyse, Stuttgart 1957.
- DERSELBE: Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964.
- HENZLER, Reinhold: Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs; Zulässigkeit des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäftes, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts. Referate und Materialien, Hrsg. Bundesjustizministerium, Bd. 1, Bonn 1956, S. 51 ff.
- DERSELBE: Die Genossenschaft eine fördernde Betriebswirtschaft, Essen 1957.
- DERSELBE: "Betriebswirtschaft", - Bemerkungen zu den Grundbegriffen der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 29. Jg. 1959, S.
- DERSELBE: Betriebswirtschaftliche Probleme des Genossenschaftswesens, Wiesbaden 1962.
- DERSELBE: Das Genossenschaftsgesetz - ein Mittel zur Erhaltung der genossenschaftlichen Eigenart, in: Der genossenschaftliche Grundauftrag: Förderung der Mitglieder. Veröffentlichungen der Deutschen Genossenschaftskasse, Bd. 8, Frankfurt a.M. 1970.

- HOFFMEISTER, Johannes (Hrsg.): Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Aufl., Hamburg 1955.
- HOWARD, Leslie R.: The Management Audit, in: The Journal of Accountancy, Okt. 1969, S. 772 ff. u. Nov. 1969, S. 835 ff.
- JÄCKEL, Günther: Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand, Hamburg, Berlin, Bonn 1960.
- JONES, M.H.: Executive Decision Making, Homewood /Illinois, 1957.
- KICHERER, Hans-Peter: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970.
- KILGER, Wolfgang: Flexible Plankostenrechnung. Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 4. Aufl., Köln u. Opladen 1970.
- KLEBSA, Walter: Revisionspraxis, Darmstadt 1953.
- KOCH, Helmut: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als betriebswirtschaftliche Maxime, in: ZfHf, NF, 3. Jg., 1951, S. 161 ff.
- DERSELBE: Über eine allgemeine Theorie des Handelns, in: Zur Theorie der Unternehmung. Festschrift für Erich Gutenberg, Hrsg. Helmut Koch, Wiesbaden 1962, S. 369 ff.
- DERSELBE: Der Begriff des ökonomischen Gewinns - Zur Frage des Optimalitätskriteriums in der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: ZfbF 1968, S. 389 ff.
- KOMMISSION FÜR BUCHPRÜFUNG der U.E.C.: Die Prüfung des Jahresabschlusses, Düsseldorf 1964.
- KOSIOL, Erich: Pagatorische Bilanz, in: Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2. Aufl., Bd. 3, Stuttgart 1956, Sp. 2015 ff.
- DERSELBE: Erkenntnisgegenstand und methodologischer Standort der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 31. Jg. 1961, 3.
- DERSELBE: Organisation der Unternehmung, Wiesbaden 1962.
- DERSELBE: Zur Problematik der Planung in der Unternehmung, in: ZfB, 37. Jg. 1967, S.

- KRANZ, Werner: Das Management der Unternehmensgruppe Konsum im Konflikt zwischen Demokratie und Wettbewerbsfähigkeit, Karlsruhe 1966.
- KRÜMMEL, Hans-Jacob: Investitionsplanung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Hrsg. Erich Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 709 - 713.
- LEFFSON, Ulrich: Erfolgsanalyse und Prüfung der Genossenschaften, Vorwort, Karlsruhe 1966.
- DERSELBE: Genossenschaftliche Verbundbildung als Mittel zur Effizienzsteigerung der Mitgliederbetriebe, in: Genossenschaften und Genossenschaftsforschung, Hrsg. Gerhard Weisser, Göttingen 1968, S. 155 ff.
- DERSELBE: Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg 1969, S. 369 ff.
- LETSCHERT, Reinhold: Die genossenschaftliche Pflichtprüfung, Wiesbaden-Biebrich 1951.
- LIPPMANN, Klaus: Der Beitrag des ökonomischen Gewinns zur Theorie und Praxis der Erfolgsermittlung, Düsseldorf 1970.
- LOITLSBERGER, Erich: Zur Theorie der Prüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, Bd. 1 der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welt-handel, Wien 1953.
- DERSELBE: Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1966.
- MANIATIS, George C.: Valutazione critica dell' efficienza nella direzione delle imprese pubbliche, in: Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali, Dez. 1966, Nr. 12, S. 1101ff.
- MANN, Gerhard: Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, in: Zg Gen W, Bd. 19 (1969), S. 224 ff.
- MATEJKO, Aleksander: Die Genossenschaft als soziales System, in: ZfgG, Bd. 21 (1971), S. 1 ff.
- MATTESSICH, Richard: Messung, Vorausberechnung und Buchhaltungsmodelle, in: Zfhf 1959, S. 179 ff.

MÜNSTERMANN, Hans: Die Bedeutung des ökonomischen Gewinns für den externen Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, in: WPg 1966, S. 579 ff.

OETTL, Karl: Über den Charakter Öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen, in: ZfJ, Jg. 18 (1966), S. 241 ff.

OHM, Hans: Die Genossenschaft und ihre Preispolitik, Karlsruhe 1955.

PAULICK, Heinz: Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954.

DERSELBE: Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956.

PENNING, Hans-Karl: Einige Bemerkungen zu einer neuen Genossenschaftstheorie, in: ZfyG, Bd. 21 (1971), S. 352 ff.

POTTHOFF, Erich: Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, in: ZfhF 1961, S. 563 ff.

DERSELBE: Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, in: WPg 1966, S. 586 ff.

RICHTLINIEN FÜR DIE PRÜFUNG VON KONSUMGENOSSENSCHAFTEN: Hrsg. Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften e.V. Hamburg, Hamburg 1957.

RIEGER, Wilhelm: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg 1928.

RÖSSE, Karl: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl. Stuttgart 1956.

RUDOLPH, Egon: Möglichkeiten zur Realisierung der einzelwirtschaftlichen Zielsetzungen der leistungsbezogenen Mehrerfolgsbeteiligung, Diss. Berlin 1970.

SAAGE, Gustav: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965.

DERSELBE: Die Überwachung der Geschäftsführung, in: Geyenwartsfragen der Unternehmensführung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Wilhelm Hasenack, Herne/Berlin 1966, S. 289 ff.

SCHMIDT, Ferdinand: Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, in: Zweiter Vortragszyklus für gehobene Kräfte aus dem Prüfungsverband, Hrg. Deutscher Raiffeisenverband e.V., Bonn 1960, S. 18 ff.

DERSELBE: Prüfung von Genossenschaften, Herne/Berlin 1968.

SCHMIDT-SUDHOFF, Ulrich: Unternehmerziele und unternehmerisches Zielsystem, Wiesbaden 1967.

SCHNEIDER, Dieter: Zielvorstellungen und innerbetriebliche Lenkungspreise in privaten und öffentlichen Unternehmen, in: ZfB, Jg. 18 (1966), S. 260 ff.

SCHNEIDER, Erich: Wirtschaftlichkeitsrechnung - Theorie der Investition 5. Aufl., Tübingen/Zürich 1964.

SCHNEIDER, Karl: Die Rechtsstellung der genossenschaftlichen Prüfungsverbände, in: WPg 1960, S.

SCHULZE, Hans-Herbert: Zum Problem der Messung des wirtschaftlichen Handelns mithilfe der Bilanz, Berlin 1966.

SELCHERT, Friedrich Wilhelm: Die Beteiligung der Mitglieder am inneren Wert der Genossenschaft, Berlin 1966.

DERSELBE: Die Normenfindung und deren Problematik bei der Pflichtprüfung genossenschaftlicher Unternehmen, in: BFuP, 22. Jg. (1970), S. 65 ff.

DERSELBE: Ökonomische Kennzeichnung der Betriebsgröße und der Formen betrieblichen Wachstums, in: ZfB, 40 Jg. (1970), S. 505 ff.

DERSELBE: Bedeutung externer Revisionen für Entscheidungen in der Betriebswirtschaft, in: BFuP, 22. Jg. (1970), S. 548 ff.

DERSELBE: Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin 1971.

SOMMERFELD, Heinrich: Eudynamische Bilanz, in: Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1955, Sp. 980 ff.

STRASSER, Helge: Zielbildung und Steuerung der Unternehmung, Wiesbaden 1966.

- STUPKA, Johannes: Objekte und Leistungen der genossenschaftlichen Verbandsprüfung, Tübingen 1962.
- SZYPERSKI, Norbert: Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1962.
- DERSELBE: Das Setzen von Zielen - primäre Aufgabe der Unternehmensleitung, in: ZfB, Jg. 41 (1971), S. 639 ff.
- TRESCHER, Karl: Das Förderungsprinzip als Leitmaxime, in: Der Verbraucher, 1965.
- DERSELBE: Der Aufsichtsrat in der modernen Konsumgenossenschaftlichen Unternehmung, Hamburg 1967.
- DERSELBE: Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung der Geschäftsführung - dargestellt am Beispiel genossenschaftlicher Prüfungen, in: Zg Gen W, Bd. 18 (1968), S. 1 ff.
- TUBBESING, Günter: Selbstfinanzierung bei hilfswirtschaftlichen Genossenschaften, Göttingen 1958.
- DERSELBE: Sollten Genossenschaften stille Reserven legen? In: Arch.f.ö.w.fr.U., Bd. 2, 1963.
- ULRICH, Hans: Die Unternehmung als produktives soziales System, Bern 1968.
- WILLEITNER, Siegfried: Die Annäherung der Genossenschaft an die Aktiengesellschaft, Diss. München 1960.
- WITTE, Eberhard: Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen 1963.
- WITTSTOCK, Jan: Elemente eines allgemeinen Zielsystems der Unternehmung, in: ZfB, 40. Jg. (1970), S. 833 ff.
- WÜHE, Günter: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Berlin u. Frankfurt 1967.
- DERSELBE: Methodologische Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Meisenheim am Glan, 1969.
- v. WYSOCKI, Klaus: das Wesen der Beurteilungsmaßstäbe bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, in: ZfB 33. Jg. (1963), S. 211 ff.

v. WYSOCKI, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, Berlin u. Frankfurt 1967.

ZIMMERMANN, Erhard: Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954.

Nach Abschluß der Arbeit erschienen:

FLEISCHMANN, Gerd: Genossenschaften und Wettbewerb, in: ZfgG, Bd. 22 (1972), S. 159 ff.

ROHLFING, Walter und ZIRANKA, Josef: Die Kontrolle der Förderungsleistung der genossenschaftlichen Geschäftsführung durch die Prüfung, in: ZfgG, Bd. 22 (1972), S. 194 ff.

SELCHERT, Friedrich Wilhelm: Die Genossenschaft als systemabhängige Wirtschaftseinheit. Zur Existenzberechtigung und Entwicklung moderner Genossenschaften, in: Blätter für Genossenschaftswesen, Jg. 118 (1972), S. 293 ff.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	: am angegebenen Ort
Abb.	: Abbildung
Abs.	: Absatz
AG	: Aktiengesellschaft
AktG	: Aktiengesetz
Arch.f.ö.u.fr.U.	: Archiv für Öffentliche und freigemeinnützige Unternehmen
Auf1.	: Auflage
Bd.	: Band
BFuP	: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	: Bürgerliches Gesetzbuch
BRD	: Bundesrepublik Deutschland
BVG	: Betriebsverfassungsgesetz
bzw.	: beziehungsweise
c.p.	: ceteris paribus
ders.	: derselbe
d.h.	: das heißt
Diss.	: Dissertation
eGmbH	: eingetragene Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht
eGmbH	: eingetragene Genossenschaft mit unbeschränkter Haftpflicht
e.V.	: eingetragener Verein
f., ff.	: folgende
GenG	: Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften
GmbH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
G.u.V.-Rechnung	: Gewinn- und Verlustrechnung
HdR	: Handwörterbuch des Rechnungswesens
HGB	: Handelsgesetzbuch
Hrsg.	: Herausgeber
i.d.R.	: in der Regel
Jg.	: Jahrgang
KG	: Kommanditgesellschaft

NF	: Neue Folge
Nr.	: Nummer
OHG	: offene Handelsgesellschaft
RHO	: Reichshaushaltsordnung
S.	: Seite
Sp.	: Spalte
u.	: und
u.a.	: unter anderem
U.E.C.	: Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers.
u.U.	: unter Umständen
vgl.	: vergleiche
WPg	: Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	: Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfgG, Zg Gen W	: Zeitschrift für das gesamte Genossenschafts- wesen
ZfhF	: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
z.T.	: zum Teil

VERZEICHNIS DER SYMBOLE

A_1, B_1	= Abbildung der Istobjekte A, B
A_s, B_s	= Abbildung der Sollobjekte A, B
B_0	= Barwert künftiger Erträge einer Investition
e	= erwarteter durchschnittlicher Jahresertrag einer Investition
E	= genossenschaftlicher Erfolg
E_1	= Erfüllung des Förderungsziels
E_2	= Erfüllung des Existenzsicherungsziels
E_I	= genossenschaftlicher Isterfolg
E_S	= genossenschaftlicher Sollerfolg
EK	= Eigenkapital (= Mitgliederkapital + Gemeinkapital)
F_1	= unmittelbare Förderung
F_2	= mittelbare Förderung
F_{21}	= mittelbare, direkte Förderung
F_{22}	= mittelbare, indirekte Förderung
fF	= fällige Forderungen
aG	= ausgeschütteter Gewinn
GF	= Geschäftsführung
GG	= Geschäftsguthaben
Δ GG	= gewinnverteilungsbedingter Zuwachs der Geschäftsguthaben
GK	= Gemeinkapital (= Sozialkapital)
Δ GK	= gewinnbedingter Zuwachs des Gemeinkapitals
Δ GK _{AHK}	= gewinnbedingter Zuwachs des Gemeinkapitals, berechnet auf der Grundlage der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
Δ GK _{Rep}	= gewinnbedingter Zuwachs des Gemeinkapitals, berechnet auf der Grundlage des Reproduktionswertes
i	= Ordnungsnummer der Leistungsarten
j	= Ordnungsnummer der leistungsbeziehenden bzw. -verwertenden Mitglieder
K	= Kosten der Selbsterstellung
KAM	= Kreditaufnahmemöglichkeiten
KN	= Kooperationsnachteile
L	= Liquidität
LE	= Leistungseinheit

m	= Anzahl der leistungsbeziehenden bzw. -verwertenden Mitglieder
N	= Menge
NG	= Mitglieder
NGE	= Mindestgewinneinbehaltung
HK	= Mitgliederkapital
n	= Anzahl der Leistungsarten, die ein Mitglied bezieht, bzw. verwerten läßt
p	= Kapitalisierungszinsfuß
PE	= Preise des günstigsten erwerbswirtschaftlichen Wettbewerbers
PG	= Preise der Genossenschaft
R_a, R_b	= Relation zwischen den Ist- und Sollobjekten
RP	= Risikoprämie
sbH	= sonstiges betriebliches Handeln
stR	= stille Reserven
ΔstR	= Veränderung der stillen Reserven in der Periode
U	= Umwelt
$\frac{1}{x}$	= Verhältnis zwischen einer Investition und ihrem erwarteten durchschnittlichen Ertrag
ZK	= Zahlungskraft
ZMC	= Zahlungsmittelbestand
ZV	= Zahlungsverpflichtungen

LEBENS LAUF

9. Oktober 1943		geboren in Waltershausen
September bis März	1949 1955	Besuch der 9. Grundschule in Berlin-Schmargendorf
April bis März	1955 1963	Besuch der Friedrich- Ebert- Schule in Berlin- Wilmersdorf mit Ablegung der Reifeprüfung am 6. März 1963
April bis Oktober	1963 1963	Erstes kaufmännisches Praktikum bei der AEG
WS bis SS	1963/64 1968	Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin; zwischen-zeitlich Ablegung des 2. Pflichtpraktikums
14. Dezember	1968	Abschluß der Diplomprüfung für Betriebs- wirte an der Freien Universität Berlin
1. Februar bis Oktober	1969 1969	mit der Wahrnehmung der Dienstgeschäfte eines wissenschaftlichen Assistenten am Institut für Wirtschaftsprüfung der Freien Universität beauftragt
31. Oktober ab WS	1969 1969/70	Ernennung zum Beamten auf Widerruf Durchführung von Lehrveranstaltungen im Fach Wirtschaftsprüfung
November bis heute	1969	Wissenschaftlicher Assistent am o.a. Institut, bzw. am Institut für Unter-nehmensführung, Fachgebiet Wirtschafts- prüfung des Fachbereichs Wirtschafts- wissenschaft der Freien Universität Berlin

Druck:

Der Präsident der Freien Universität Berlin

- Universitätsdruckerei -

1 Berlin 41, Kelchstraße 31

